

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Dovoz a vývoz zboží z pohledu DPH a celních předpisů

Imports and Exports of Goods in Terms of VAT and Customs Legislation

Student: Daniela Králová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a daní

## Zadání bakalářské práce

Student: **Daniela Králová**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Téma: **Dovoz a vývoz zboží z pohledu DPH a celních předpisů**  
**Imports and Exports of Goods in Terms of VAT**  
**and Customs Legislation**

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Obecná charakteristika DPH a celních předpisů
  3. DPH a celní předpisy při dovozu a vývozu zboží
  4. Praktická aplikace DPH při dovozu a vývozu
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2016*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 808 s. ISBN 978-80-7554-005-8.  
DUŠEK, Jiří. *DPH 2016 – zákon s přehledy*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 264 s. ISBN 978-80-271-0033-0.  
LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 5. 2016*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 760 s. ISBN 978-80-7554-021-8.

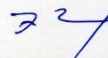
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016  
Datum odevzdání: 05.05.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne: 5. 5. 2017

A handwritten signature in blue ink, consisting of stylized, cursive letters that appear to read 'DK' or 'DKR'.

Daniela Králová

# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>5</b>
<b>2 Obecná charakteristika DPH a celních předpisů .....</b>	<b>7</b>
2.1 Daň z přidané hodnoty.....	7
2.1.1 Základní znaky a pojmy DPH.....	7
2.1.2 Daňové subjekty.....	8
2.1.3 Předmět daně.....	10
2.1.4 Základ daně .....	10
2.1.5 Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně .....	11
2.1.6 Osvobození od daně bez nároku na odpočet.....	11
2.1.7 Sazby DPH.....	12
2.1.8 Zdaňovací období.....	13
2.1.9 Výpočet DPH .....	13
2.1.10 Daňové doklady .....	14
2.1.11 Splatnost daně a daňové přiznání.....	16
2.2 Celní předpisy.....	16
2.2.1 Clo a jeho dělení .....	17
2.2.2 Celní hodnota .....	18
2.2.3 Celní řízení.....	18
2.2.4 Původ a vznik zboží .....	19
2.2.5 EORI a jeho registrace .....	19
2.2.6 Svobodné celní sklady a svobodné celní pásma spolu s jejich dělením .....	19
2.2.7 Internacional Commercial Terms.....	20
2.2.8 Celní dluh a jistota .....	22
2.2.9 Intrastat a Extrastat.....	23
2.2.10 Celní režimy .....	23
<b>3 DPH a celní předpisy při dovozu a vývozu zboží .....</b>	<b>25</b>
3.1 Dovoz zboží z pohledu DPH a celních předpisů .....	25
3.1.1 Předmět daně.....	26
3.1.2 Místo plnění .....	26
3.1.3 Osoba povinná k dani.....	27
3.1.4 Vznik daňové povinnosti .....	27
3.1.5 Základ daně .....	27
3.1.6 Nárok na odpočet daně.....	27

3.1.7 Správce daně .....	28
3.1.8 Přeprava při dovozu zboží.....	28
3.1.9 Dovoz zboží z pohledu neplátce daně.....	29
3.1.10 Celní režim volný oběh s propuštěním zboží do JČS .....	29
3.1.11 Režim dočasného použití .....	30
3.1.12 Dovoz zboží s instalací .....	31
3.1.13 Konsignační sklady .....	32
3.1.14 Doměření a následná oprava daně .....	33
3.2 Vývoz zboží z pohledu DPH a celních předpisů .....	33
3.2.1 Předmět daně.....	34
3.2.2 Místo plnění .....	35
3.2.3 Osoba, které vzniká povinnost přiznat daň .....	35
3.2.4 Vznik daňové povinnosti .....	35
3.2.5 Osvobození od daně .....	35
3.2.6 Daňové doklady .....	36
3.2.7 Přeprava při vývozu zboží.....	36
3.2.8 Vývoz zboží zprostředkovaný jinými odběrateli .....	36
3.2.9 Vývoz zboží osobou registrovanou k dani v JČS nebo zahraniční osobou .....	37
3.2.10 Dodání zboží v České republice pro účely jeho následného vývozu .....	38
<b>4 Praktická aplikace DPH při dovozu a vývozu .....</b>	<b>40</b>
4.1 Dovoz zboží z pohledu plátce daně .....	40
4.2 Dovoz zboží z pohledu neplátce daně .....	44
4.3 Nezákonný dovoz zboží.....	44
4.4 Pasivní zušlechťovací styk .....	45
4.5 Vývoz zboží plátcem DPH .....	46
4.6 Uskladnění v celním skladu.....	47
4.7 Zboží vyvezeno a uskladněno v zahraničí.....	48
<b>5 Závěr.....</b>	<b>50</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>51</b>
<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>54</b>
<b>Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce</b>	
<b>Seznam příloh</b>	
<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku týkající se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a celních předpisů. Problematika daní bude vycházet především ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a také ze směrnic Evropské unie (dále jen „EU“). Kdežto celní předpisy se řídí Nařízením Evropského parlamentu a Rady (EHS) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex EU, a Nařízením komise v přenesené pravomoci EU č. 2016/341, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady.

Cílem této bakalářské práce je objasnit problematiku DPH a celních předpisů, analyzovat jednotlivé způsoby a postupy při dovozu a vývozu zboží, dále vysvětlit základní typy pohybů, které se vyskytují v praxi nejčastěji, a tyto demonstrovat na případových studiích, aby práce mohla sloužit jako návod pro subjekty, které se zabývají obchodováním se třetími zeměmi.

Úvod vymezující cíl práce představuje první kapitolu, která bude následována třemi kapitolami, které objasní danou problematiku. Závěrem bude shrnutí, zda byl daný cíl splněn. Pro jeho dosažení budou využity metody analýzy, syntézy, komparace a deskripce.

Druhá kapitola obsahuje základní vysvětlení pojmů a charakteristiky týkající se DPH a celních předpisů. Protože je tato oblast velmi rozsáhlá a poměrně složitá, je potřeba nejdříve objasnit důležité informace a pojmy týkající se jak DPH, tak celních předpisů. Tato kapitola vychází především ze ZDPH, celního kodexu Unie a prováděcího předpisu Společenství.

Ve třetí kapitole budou analyzovány jednotlivé druhy a typy pohybů týkající se dovozu a vývozu zboží. Dále zde bude uvedena aplikace daní a celních předpisů. Ke zpracování této kapitoly sloužila především odborná literatura. Bude zde kladen zvláštní důraz na postup při zpracování legislativních změn.

Čtvrtá kapitola bude obsahovat případové studie, ve kterých bude konkrétně aplikována zpracovávaná problematika, a bude zde kladen důraz na postup při zpracování legislativních změn. Znázorněn bude také vztah mezi prodávajícím a kupujícím, stejně tak jako celková problematika dovozu a vývozu zboží, která se v praxi denně vyskytuje.

Tato práce může najít své využití u podnikatelů, kteří chtějí začít s dovozem či vývozem zboží. Mohou se zde seznámit se základními principy a údaji, které jim mohou pomoci do začátku ekonomické činnosti.

## **2 Obecná charakteristika DPH a celních předpisů**

Tato kapitola je zaměřena na základní charakteristiku DPH a celních předpisů, ve které budou vysvětleny jak základní pojmy, tak obecné principy fungování.

### **2. 1 Daň z přidané hodnoty**

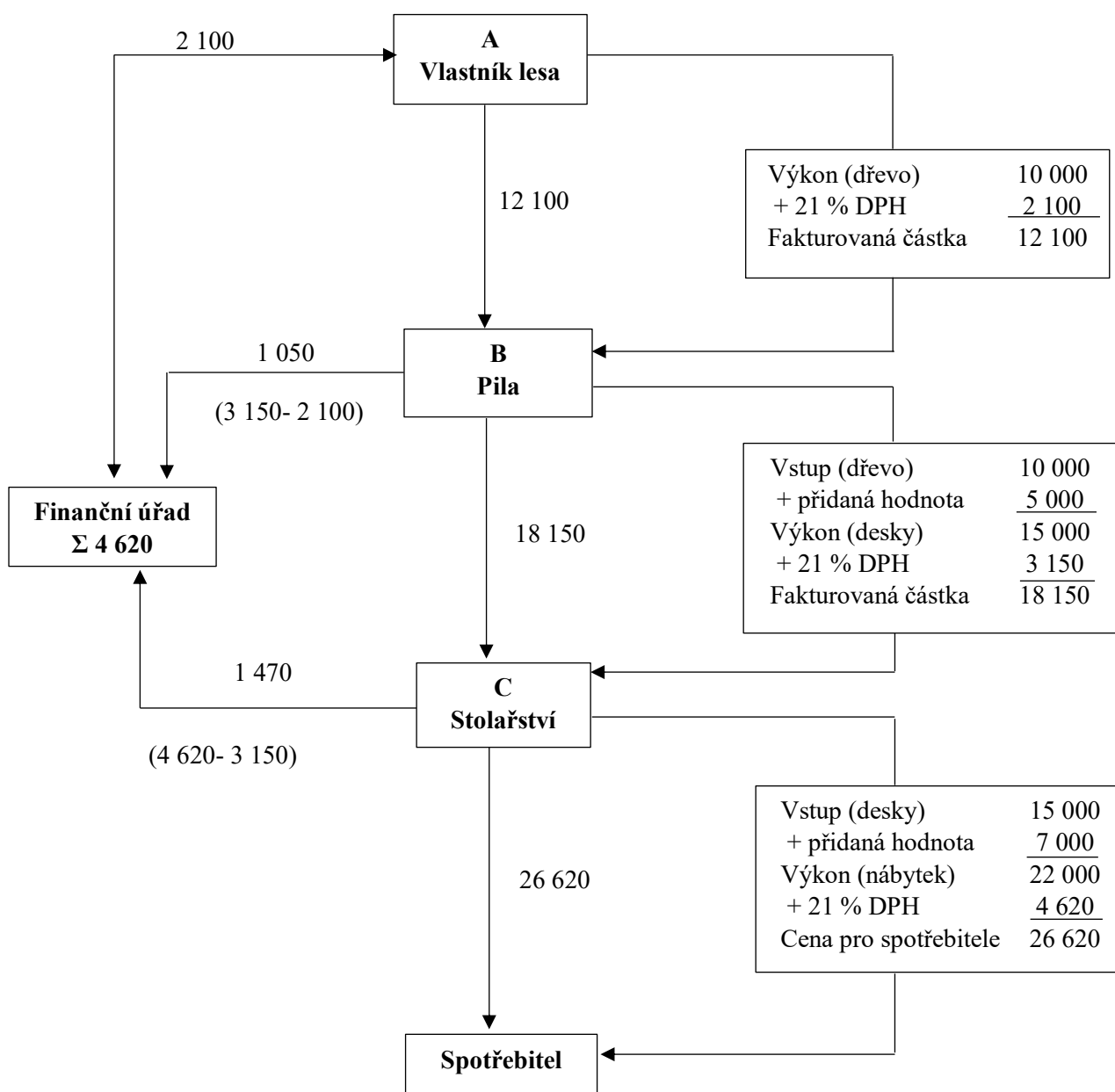
DPH tvoří jednu z velmi významných položek, konkrétně příjmů do státního rozpočtu. Stěžejním právním předpisem pro aplikaci DPH v České republice je ZDPH. Skutečný příjem do státního rozpočtu za rok 2015 činil celkem 1 234,52 mld. Kč. Největší položkou byly daňové příjmy bez pojistného na sociální zabezpečení, ty činily 596,65 mld. Kč, hned po nich bylo pojistné na sociální zabezpečení 404,58 mld. Kč. Příjem z DPH byl tedy na třetím místě, a to ve výši 236,63 mld. Kč. Dále zde byly například daně z příjmů fyzických a právnických osob nebo spotřební daně. Obecně tedy daňové příjmy zaujímají větší podíl příjmů do státního rozpočtu (MFČR, s. 20, 2016).

#### **2. 1. 1 Základní znaky a pojmy DPH**

Daně se dělí v České republice na daně přímé a nepřímé. Do přímých daní řadíme daň z příjmu fyzických a právnických osob, silniční daň, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Mezi nepřímé daně tedy spadá DPH, ale také daně spotřební a energetické. Základním principem DPH je, že ji hradí spotřebitel v konečné ceně zboží, a že je státu odváděna postupně, kdy každý výrobce či poskytovatel služby odvede DPH ze své „přidané hodnoty“. V této situaci je tedy kupující poplatníkem DPH a prodávající je plátcem DPH. Správou DPH je finanční úřad. Pokud se jedná o dovoz neplátcem, tak tuto správu vykonává celní úřad, spolu se spotřebními daněmi a energetickými, které také spadají pod celní úřad. Důležité pojmy, které by měly být známy v souvislosti s touto daní, jsou hlavně daň na výstupu a odpočet daně na vstupu. Daň na výstupu je daň, která je uplatněna plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Odpočet daně na vstupu znamená daň uplatněnou u přijatého zdanitelného plnění, tedy zboží nebo služeb. Před rokem 1993 v České republice byla tzv. daň z obratu. Základní princip DPH je možno vidět na obr. 2. 1.



Obr. 2. 1 Princip DPH



Zdroj: Šebestíková a kol. (2013, s. 105).

## 2. 1. 2 Daňové subjekty

Daňové subjekty jsou osoby, které musí nebo nemusí dle ZDPH, odvádět či platit daň. Osobou povinnou k dani je jak fyzická, tak právnická osoba, která samostatně realizuje ekonomické činnosti, a právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, ale také realizuje ekonomické činnosti. Příkladem osob povinných k dani jsou plátce daně, identifikovaná osoba, čekatel nebo i osoba vykonávající veřejnou správu. Osoba

vykonávající veřejnou správu je i zároveň neplátcem daně společně se soukromou osobou (§ 5 ZDPH).

a) Skupina

Skupina spojených osob se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, kdy rovněž součástí skupiny mohou být subjekty z jiných států, které ale mají v tuzemsku umístěnou provozovnu, tudíž součástí skupiny může být pouze ta část, která je umístěna v tuzemsku. Skupiny se k DPH registrují dobrovolně. Cílem bylo snížení administrativní zátěže podniků, které jsou velmi blízce spjaty, a to jak po finanční, tak hospodářské stránce. Za tuto skupinu pak jedná se správcem daně zvolený zastupující člen skupiny (§ 5a - § 5c ZDPH).

b) Plátce

Plátcem daně se stává osoba se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat nejvýše za 12 bezprostředně po sobě jdoucích měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Obrat je souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku. Jedná se o úplaty za:

- Zdanitelná plnění
- Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně
- Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet dle § 54 - § 56a ZDPH, jestli nespádají do kategorie tzv. doplňkové činnosti uskutečňované příležitostně

Plátcem se stane od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen stanovený obrat. Osoba povinná k dani musí podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit. Jako plátce daně se však může subjekt registrovat i dobrovolně. Pokud se osoba povinná k dani stane společníkem společnosti nebo pokud získá majetek nabytím obchodního majetku v privatizaci, musí se povinně registrovat k dani (§ 6 - § 6f ZDPH).

c) Identifikované osoby

Zde patří osoby povinné k dani, které nejsou plátcem, a právnické osoby nepovinné k dani, které pořizují zboží, které je předmětem daně, a to v tuzemsku z jiného členského státu. Toto zboží musí být v hodnotě vyšší, než stanoví ZDPH, tudíž vyšší než 326 000 Kč bez DPH. Identifikace se ale netýká prostředních osob v třístranném obchodě. Rozdíl mezi plátcem daně a identifikovanou osobou je ten, že identifikovaná osoba si nemůže uplatnit nárok na odpočet, ale po splnění této daňové povinnosti zůstává nadále neplátcem daně. Identifikovanou osobou

se stává také, pokud jí jsou poskytnuty služby, dodání zboží nebo služby s montáží či instalací, anebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi, a to od osoby neusazené v tuzemsku a s místem plnění také v tuzemsku, a také pokud poskytuje službu s místem plnění v jiném členském státě, podle § 9 odst. 1 ZDPH (§ 6g - § 6l ZDPH).

### **2. 1. 3 Předmět daně**

Definici předmětu daně lze nalézt v § 2 ZDPH, a to jako dodání zboží, poskytnutí služeb, pořízení zboží z jiného členského státu (dále jen „JČS“), pořízení nového dopravního prostředku z JČS a dovoz zboží. Tato plnění jsou předmětem daně pouze v případě, že jsou uskutečněny čtyři podmínky:

- za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- v rámci uskutečnění ekonomické činnosti,
- s místem plnění v tuzemsku.

Úplata je částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně. Za ekonomickou činnost se dá považovat pravidelná činnost výrobců, obchodníků, osob, které poskytují služby, zemědělská výroba a důlní činnosti. Dále to je soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Naopak ekonomickou činností není činnost vykonávána v pracovně právním vztahu a činnosti zdaňované jako příjmy ze závislé činnosti (§ 4 ZDPH).

### **2. 1. 4 Základ daně**

Základem daně je částka za zdanitelné plnění, a z této částky se dále zjišťuje daň. Tato částka se zjišťuje z daňového dokladu, který požaduje dodavatel uhradit od odběratele. Pokud nastane situace, že je přijata platba, tedy záloha, před uskutečněním zdanitelného plnění, pak je tímto základem daně ta přijatá platba, ale snižená o daň. Základ daně také zahrnuje mnoho položek jako například spotřební a energetické daně, clo, dotace, vedlejší výdaje jako balení a přeprava, materiál, který souvisí s poskytnutou službou a další.

Podle § 38 odst. 1 ZDPH je základ daně při dovozu zboží zjištěn jako součet základu pro vyměření cla, včetně poplatků a cla, výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku a příslušné spotřební daně. Za první místo určení se považuje místo zapsané v přepravním

dokladu, kdy je zboží dovezeno do členského státu. Mnohdy nastávají situace, kdy je první místo určení v dovážejícím státu odlišné od místa, kde bylo zboží propuštěno do příslušného celního režimu (Matějková, 2015).

Pokud celní orgán vyměřuje clo, vychází z celních předpisů, ve kterých je stanoveno, že základem pro výpočet cla je celní hodnota zboží. Do celní hodnoty zboží lze zahrnout i náklady na přepravu, pojištění či jiné náklady spojené se skladováním zboží nebo zajištěním celních formalit.

### **2. 1. 5 Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně**

Uplatňuje se zde daň na vstupu a nedochází ke krácení odpočtů. Tato osvobozená plnění lze najít v § 63 až § 71g ZDPH a jsou to:

- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),
- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65),
- vývoz zboží (§ 66),
- poskytnutí služby do třetí země (§ 67),
- osvobození ve zvláštních případech (§ 68),
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69),
- přeprava osob (§ 70),
- dovoz zboží (§ 71),
- dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71a až 71f),
- dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (§ 71g).

### **2. 1. 6 Osvobození od daně bez nároku na odpočet**

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou obsažena v § 51 až § 62 ZDPH a jsou to:

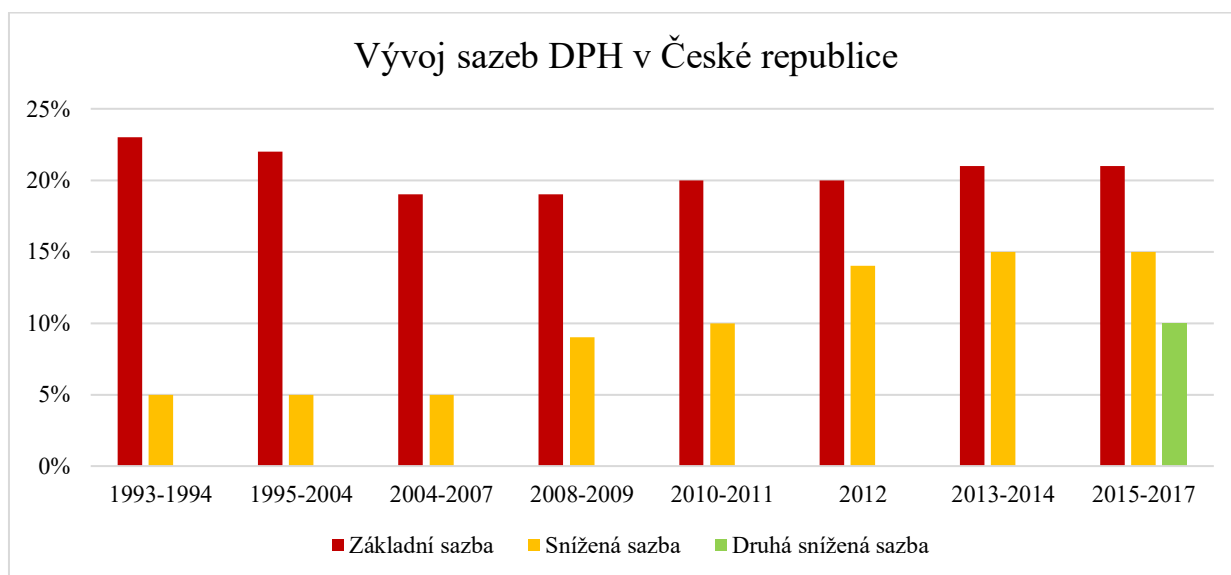
- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- finanční činnosti (§ 54),
- penzijní činnosti (§ 54a),

- pojišťovací činnosti (§ 55),
- dodání nemovité věci (§ 56),
- nájem nemovité věci (§ 56a),
- výchova a vzdělávání (§ 57),
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- sociální pomoc (§ 59),
- provozování hazardních her (§ 60),
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátců nárok na odpočet daně (§ 62).

## 2. 1. 7 Sazby DPH

DPH je v České republice součástí daňového systému od roku 1993 a následný vývoj sazeb v jednotlivých letech je možno vidět viz obr. 2. 2.

Obr. 2. 2 Vývoj sazeb DPH v České republice



Zdroj: ZDPH (2017), vlastní zpracování.

Základní sazba je v roce 2017 21% a musí ji uplatňovat všichni, kteří dodávají zboží a služby. První snížená sazba je 15% a druhá snížená sazba je 10%, přičemž jejich užívání je zákonem vymezeno, a to v příloze č. 2, 3 a 3a ZDPH. První snížená sazba daně je uplatňována například u pozemní, vodní a letecké hromadné pravidelní dopravy cestujících a jejich

zavazadel, poskytnutí oprávnění vstupu na filmová představení nebo služby související s provozem rekreačních parků a pláží. Druhá snížená sazba se týká například mlýnských výrobků, očkovacích látek a léků (§ 47 ZDPH).

Pokud porovnáme sazby v jednotlivých zemích EU za rok 2016, tak jednoznačně nejvyšší sazba je v Maďarsku, a to ve výši 27 %. Vyšší sazby jsou především ve Skandinávských zemích okolo 25-24 %. Naopak nejnižší sazba je na Maltě a Lucembursku, kde je 18-17 %. Některé země mají až třetí sníženou sazbu daně. Sazby DPH v jednotlivých členských státech je možno vidět v Příloze č. 1 (European Commission, 2016).

### **2. 1. 8 Zdaňovací období**

Za zdaňovací období se považuje jeden kalendářní měsíc, kdy plátcí, kteří byli registrováni před rokem 2013, si mohou za splnění níže uvedených podmínek ponechat čtvrtletní zdaňovací období. Čtvrtletní zdaňovací období je také možné za splnění určitých podmínek a to, že obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nesmí přesáhnout částku 10 000 000 Kč, nesmí být nespolehlivým plátcem a skupinou nebo pokud změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku. Od roku 2017 je zaveden institut „nespolehlivé osoby“, uveden v § 106a ZDPH, který má zabránit plátcům DPH zrušit registraci, aby se poté mohli nově registrovat, a také je pro plátce, kteří vykazují společensky škodlivé jednání.

### **2. 1. 9 Výpočet DPH**

DPH se počítá dvěma způsoby, a to podle toho, zda je v ceně už obsažena daň nebo je cena bez daně. Pokud je v ceně DPH zahrnuto, počítá se tzv. metodou shora, a pokud v ceně DPH ještě není zahrnuto, využije se metoda zdola. Konečná částka je zaokrouhlena matematicky na celé koruny. Jednotlivé metody a jejich výpočet lze vidět v tab. 2.2 Metody výpočtu DPH.

Tab. 2. 2 Metody výpočtu DPH

	Metoda shora	Metoda zdola
<i>Vzorec pro výpočet daně</i>	Daň= cena s DPH · koeficient	Daň= cena bez DPH · koeficient
<i>Vzorec pro výpočet koeficientu</i>	$\text{Koeficient} = \frac{\text{sazba daně}}{100 + \text{sazba daně}}$	Koeficient převeden z %
<b>21%</b>	0,1736	0,21
<b>15%</b>	0,1304	0,15
<b>10%</b>	0,0909	0,10

Zdroj: § 37 ZDPH, vlastní zpracování.

## 2. 1. 10 Daňové doklady

Daňovými doklady jsou písemnosti, které splňují určitá pravidla obsažená v ZDPH, konkrétně § 29 až § 33a. Forma dokladu může být jak listinná, tak elektronická. Za správnost údajů na daňovém dokladu je zodpovědná ta osoba, která dané plnění uskutečňuje, a také je povinna jej vystavit ve stanovené lhůtě. Daňové doklady se musejí uchovávat po dobu 10 let, během této doby musí být doklad stále čitelný a musí být zajištěna věrohodnost jeho původu. Tuto povinnost uchovávat doklady má osoba, na jejíž jméno byl vystaven, nebo která jej sama vystavila. Doklady se musejí uchovávat, protože plní průkaznou roli při prokazování uskutečňování zdanitelného plnění a při prokazování nároku na odpočet daně.

Vznikla-li povinnost přiznat daň nebo se uskutečnilo plnění, musí každý plátce vystavit doklad a to nejpozději do 15 dnů. Do 15 dnů od konce kalendářního měsíce je povinen plátce vystavit daňový doklad v případě, že se jedná o dodání zboží do jiného členského státu, poskytnutí služby nebo dodání zboží s instalací nebo montáží s místem plnění v jiném členském státě nebo v zemích třetího světa.

Náležitosti, které musí obsahovat daňový doklad:

- označení osoby, která uskutečňuje plnění, obchodní firma nebo jméno, sídlo,
- DIČ osoby, která uskutečňuje plnění,
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- DIČ osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,

- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty,
- jednotková cena bez daně a sleva,
- základ daně,
- sazba daně,
- výše daně v české měně (§ 26 - § 35a).

Dále musí být uvedeno, zda je doklad vystaven zákazníkem nebo zda daň odvede zákazník. V této situaci „vystaveno zákazníkem“ znamená, že je osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu. „Daň odvede zákazník“ znamená, že osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, je povinna přiznat daň.

#### a) Zjednodušený daňový doklad

Pokud je částka za plnění na dokladu do 10 000 Kč, může plátce vystavit zjednodušený daňový doklad. Zjednodušený doklad se liší v tom, že nemusí obsahovat některé údaje, jako je označení osoby, DIČ, jednotková cena bez daně a sleva, základ daně nebo výši daně. Nelze jej sestavit, pokud se jedná o dodání zboží do jiného členského státu, zaslání zboží do tuzemska, či prodej zboží, které je předmětem spotřební daně z tabákových výrobků nebo uskutečnění plnění, u kterého musí přiznat daň osoba, u níž se dané plnění uskuteční (§ 30 ZDPH).

#### b) Splátkový kalendář

Splátkový kalendář lze považovat za daňový doklad, většinou je součástí nájemní smlouvy, a musí obsahovat vše potřebné pro daňový doklad. Součástí je rozpis jednotlivých zdanitelných plnění a je vystaven před uskutečněním zdanitelného plnění (§ 31 ZDPH).

#### c) Platební kalendář

Platební kalendář lze považovat za daňový doklad, pokud splňuje určité podmínky. Těmito podmínkami je to, že musí obsahovat náležitosti daňového dokladu, že osoba uskutečňuje úplatu před zdanitelným plněním, a také zde musí být rozpis plateb na předem stanovené období. S tímto platebním kalendářem se můžeme setkávat při odběru vody a plynu (§ 31a ZDPH).



#### d) Souhrnný daňový doklad

Pro několik samostatných plnění lze sestavit souhrnný daňový doklad, pokud osoba povinná k dani uskutečňuje několik samostatných plnění pro tu stejnou osobu. Vystavuje se do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo první plnění, nebo byla přijata první úplata. Vše musí být uvedeno na tomto souhrnném dokladu (§ 31b ZDPH).

### **2. 1. 11 Splatnost daně a daňové přiznání**

Daňové přiznání se podává v elektronické podobě, spolu s hlášením a přílohami. Do roku 2015 musel plátce podávat daňové přiznání v elektronické podobě, pouze pokud plátce překročil obrát 6 000 000 Kč a měl datovou schránku nebo elektronický podpis. Pokud nebyl překročen tento obrát, tak si fyzické osoby mohly vybrat, zda použijí tištěnou formu nebo elektronickou. Od roku 2016 zde proběhla novelizace a všichni plátcí musí podat daňové přiznání v elektronické podobě.

Daňové přiznání z DPH musí podat každý plátce, ať už vznikla daňová povinnost nebo ne, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Do této doby je rovněž splatnost daně. Pokud bylo někdy daňové přiznání posláno chybně, je potřeba poslat dodatečné přiznání, ve kterém budou vyčísleny chyby a dopočteny rozdíly. Od 1. 1. 2016 je plátce DPH povinen podávat tzv. kontrolní hlášení, které se podává v elektronické podobě a má kompenzovat samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Pokud bylo uskutečněno plnění pro subjekty z jiných států EU, je plátce povinen podat souhrnné hlášení, kde budou tato plnění uvedena. Od 1. října 2016 začala platit novela nařízení vlády č. 296/2016 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesené daňové povinnosti. Jedná se tedy o přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň z dodavatele na odběratele, a tato novela rozšiřuje režim mezi okruh velkoobchodních telekomunikačních služeb. Tento režim je uveden v § 92b - § 92e ZDPH.

### **2. 2 Celní předpisy**

Legislativa České republiky a EU týkající se celních předpisů je stanovena v Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kde je vysvětlen celní kodex Unie, v Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2016/341, které předešlé nařízení doplňuje, a také v Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 o systému Společenství pro osvobození od cla. Dále celní

předpisy upravuje Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon v platném znění, anebo Vyhláška č. 245/2016 Sb., pomocí které se uskutečňují určitá ustanovení celního zákona.

Od 1. května 2016 byl zrušen celní kodex Společenství a prováděcí předpisy Společenství, a byly nahrazeny celním kodexem EU, tedy Nařízením Evropského parlamentu a Rady. Přestože celní kodex EU už částečně působil od 30. října 2013, platnost nabyl až v květnu 2016. Prvotním cílem bylo přizpůsobit tuzemský právní řád, a proto byl v lednu 2016 schválen nový celní řád. Za druhotný cíl lze považovat snížení administrativní zátěže.

### **2. 2. 1 Clo a jeho dělení**

Clo můžeme také nazvat celním poplatkem, jedná se tedy o sumu, která je vybrána státem na celní hranici při přechodu zboží. Clo by mělo sloužit jako tzv. ochrannářský prostředek, který ochraňuje tuzemský trh před zbožím z okolních zemí. Také slouží jako způsob získání peněz do státního rozpočtu a jako nástroj politického boje v ekonomické formě. Všechny tyto náležitosti, především vybírání cla, má na starost celní správa a řídí se celním zákonem. V dnešní době je použití cla pro fiskální účely pouze okrajové (Celní správa, 2016).

Clo lze dělit z mnoha různých ohledů, přesněji ze čtyř hledisek. První dělení je obchodě politické, které je rozděleno na clo autonomní a smluvní. Autonomní clo je předem určeno státem bez ohledu na mezinárodní smlouvy, zatímco smluvní clo, vychází z mezinárodních smluv (Celní správa, 2016).

Druhé dělení je podle pohybu zboží, kdy je clo děleno na dovozní, vývozní a tranzitní clo. Vývozní clo není příliš běžné, jedná se o vyvezené zboží, obvykle se jedná o vývoz strategických komodit, jako je např. ropa. Dovozní clo je hrazeno za dovoz zboží a tranzitní clo je hrazeno, pokud zboží prochází územím státu (Celní správa, 2016).

Třetí dělení má účelové hledisko, kdy je clo děleno na vyjednávací, vyrovnávací, odvetná, ochranná a fiskální. Vyjednávací neboli negociační clo, je vyjednávací prostředek jak v obchodních, tak politických jednáních. Vyrovnávací kompenzační clo vyrovnává sníženou cenu dovezeného zboží, které zahraniční vláda subvencovala. Odvetné clo bývá uvaleno na zboží z jiného státu, kvůli jeho obchodní politice a fiskální clo slouží jako příjem do státního rozpočtu. Ochranné clo slouží jako ochrana domácích výrobců před zahraniční konkurencí a je dále členěno na prohibitivní, skleníkové, antidumpingové a preferenční. Prohibitivní clo je charakteristické tím, že je tak vysoké až zabraňuje dovozu daného druhu zboží. Skleníkové clo by mělo být využíváno pouze chvilově, aby se nově vzniklý sektor

domácího hospodářství uchránil před zahraničí konkurencí. Antidumpingové, neboli vyrovnávací clo je užíváno u zboží, jehož cena je nižší než cena v dané zemi a mohlo by tedy dojít k poškození tuzemského výrobce. Preferenční clo je zvláštní druh sníženého cla, které preferuje dovoz zboží z vybraných zemí a na jejich zboží je uvaleno snížené clo. Bývá uplatněno na základě preferenčních dohod mezi státy (Celní správa, 2016).

Jako poslední je dělení z hlediska výpočtu na specifické, valorické a diferencované clo. Specifické clo je stanoveno pevnou částkou na určitou fyzickou jednotku, valorické clo je stanoveno procentuální částkou z ceny zboží a diferencované clo je kombinace těchto dvou předešlých cel (Celní správa, 2016).

### **2. 2. 2 Celní hodnota**

Podle článku 69- 72 Celního kodexu EU je celní hodnota cena dováženého zboží, která má být reálně uhrazena a k této ceně se dále připočítávají další položky jako náklady na dopravu, balení, na instalaci a na nádoby, provize za zprostředkování a pojištění zboží. Pokud byly tyto náklady vykázány odděleně od ceny, tak se do celní hodnoty nezapočítávají náklady na instalaci a montáž uskutečněné po dovozu na dovážené zboží a náklady na dopravu, jako např. pokud zboží je do České republiky dovezeno z USA a na území EU vstupuje v Německu, tak do celní hodnoty zboží budou započteny pouze náklady na dopravu k hranicím EU, ale musí být splněna podmínka oddělení od ceny, musí být tedy zvlášť faktura za dopravu z USA do Německa a z Německa do České republiky a k tomu faktura za nákup.

### **2. 2. 3 Celní řízení**

Celní řízení je zahájeno okamžikem podání celního prohlášení a osoba, která jej podává je označována jako účastník celního řízení, může to být jak fyzická, tak právnická osoba s bydlištěm nebo sídlem na území EU. Účastník podává prohlášení osobně nebo si volí svého zástupce tzv. celního deklaranta. Celní prohlášení se podává, aby bylo určité zboží propuštěno do specifického celního režimu, anebo je podáno prohlášení na ukončení daného celního režimu. Celní prohlášení se podává jak v písemné, tak elektronické podobě (§ 12 Celní zákon).

Dále je zaveden institut nepřímého zastoupení v celním řízení. Pokud je zboží dovezeno na základě smlouvy o nepřímém zastoupení, tak podle ZDPH došlo k oddělení povinností při dovozu. Nepřímý zástupce koná činnost pod vlastním jménem, a to ve prospěch zastoupeného. Jelikož jedná vlastním jménem, musí uhradit celní dluh, který je tvořen pouze

výši dovozního cla, celnímu úřadu. Nepřímý zástupce nemá povinnost přiznat daň, protože celní úřad není správcem daně. Proto vyhotoví a předloží dovozní doklad, jako návrh na propuštění zboží do příslušného celního režimu celnímu úřadu, ale nevyplní údaje o základu daně a o dani samotné. V okamžiku, kdy bude zboží propuštěno do režimu volného oběhu, předá zástupce zastoupené osobě daňový doklad. Zastoupená osoba si sama doplní základ daně do tohoto dokladu. Podle smlouvy by mohlo být ujednáno, že zástupce vypočte daň, ale nemůže si tuto daň přiznat ve svém daňovém přiznání (Galočík, 2017).

#### **2.2.4 Původ a vznik zboží**

Je velmi důležité zjistit, odkud zboží pochází, protože podle toho se poté určí, jaká výše cla má být na toto zboží uvalena. Rozlišujeme dvě kategorie původu, a to nepreferenční původ zboží a preferenční původ zboží. U nepreferenčního původu zboží záleží, kde bylo zboží zcela vyrobeno a získáno, tedy v které zemi, např. vytěžené nerostné suroviny, sklizené rostlinné produkty, produkty lovu a rybolovu nebo zvířata narozená a odchovaná v dané zemi. Pokud by nastal případ, že by se na výrobě zboží podílelo více zemí, tak je nejdůležitější procentní podíl dané země na výrobě zboží. Výše těchto podílů se bude u každého zboží lišit a lze je najít v příloze k prováděcímu předpisu. U preferenčního původu zboží záleží na zemích, se kterými EU uzavřela tzv. preferenční dohody, soupis těchto zemí je zveřejněn na internetových stránkách Celní správy (Celní kodex EU čl. 59- 64).

#### **2. 2. 5 EORI a jeho registrace**

Pokud někdo zamýšlí dovážet zboží z třetích zemí, měl by si zažádat o přiřazení EORI čísla, tedy určitého identifikačního čísla, které bude sloužit jako identifikátor při styku s celní správou v rámci EU. Může být přiděleno určitému hospodářskému subjektu s právní subjektivitou, který si o to zažádá v členském státě, kde má sídlo. O toto číslo lze zažádat na dobu neurčitou a formulář k registraci lze nalézt na webových stránkách Celní správy. Povinnost EORI stanovuje Nařízení Komise (ES) č. 213/2009, ze dne 16. dubna 2009 a o přidělení čísla se postará celní úřad.

#### **2. 2. 6 Svobodné celní sklady a svobodná celní pásma spolu s jejich dělením**

Pokud se zboží nachází v SCS nebo SCP, tak z hlediska obchodního významu se to bere, jako by se zboží vůbec nenacházelo na celním území EU. Tyto zóny jsou zvýhodněny oproti

jiným zónám jako obchodním či průmyslovým. SCS a SCP tedy slouží k podmíněnému osvobození od provozního cla a daní, podmíněnému osvobození od opatření jak obchodních, tak politických nebo skladování a příprava pro další prodej. Přestože SCS a SCP je určitým osvobozením od DPH, daním při dovozu a cla. To se ale netýká daní spotřebních nebo daní z příjmů fyzických nebo právnických osob. Základní dělení je rozčleněno dle prováděné činnosti, umístění, odpovědnosti subjektu a dle kontroly.

Od 29. 7. 2016 začala platit novelizace týkající se SCS a SCP, protože často dochází k zneužívání pásem a k manipulaci s hodnotou zboží. Jak tvrdí Žurovec (2016) *Svobodná pásma jako taková zůstanou zachována, novela ruší osvobození od DPH při obchodování ve svobodných pásmech. Všichni plátcí tak budou dodržovat stejné principy pro uplatnění DPH.*

Tudíž pokud je podle § 23 ZDPH zboží umístěno do svobodného pásma, nevzniká povinnost přiznat daň. Pokud by však došlo během doby umístění k prodeji zboží, tak už toto plnění není osvobozeno od daně a je tedy povinnost přiznat daň. Byl zrušen § 68 odst. 15 ZDPH, který umožňoval toto osvobození od daně. Za zdanitelné plnění je považováno dodání zboží, které se uskutečňuje uvnitř svobodných pásem, a to v době jejich umístění. Patří zde i zboží, které je po uskladnění v SCS či SCP propuštěno do celního režimu volného oběhu, zboží nebylo vyvezeno a z obchodních důvodů muselo dojít k propuštění do celního režimu (Galočík, 2017).

## **2. 2. 7 International Commercial Terms<sup>1</sup>**

International Commercial Terms neboli zkráceně Incoterms je sborník mezinárodních pravidel, který vznikl v roce 1936 v Paříži, a jsou v něm vysvětleny nejčastější obchodní doložky v zahraničním obchodě. Vznikl za účelem vymazání rozdílnosti mezi obchodními zákoníky jednotlivých zemí. V roce 2010 se uskutečnila poslední úprava týkající se způsobů přepravy, kdy byly změněny podmínky v oddíle D a byli přidány tři nové DAT, DAP a DDP. Tedy Delivered at Terminal, Delivered at Place a Delivered Duty Paid.

Incoterms uvádějí, jakým způsobem mají kupující nebo prodávající nakládat s rizikem, náklady nebo odpovědností, a kdo má obstarat způsob přepravy či zajistit pojištění. Naopak se Incoterms nezabývá cenami zboží, způsobem úhrady nebo třeba porušením smlouvy.

---

<sup>1</sup> Incoterms 2010, 2017

Jednotlivé doložky Incoterms se dělí na:

**Doložka E**– neboli odebrání, zajišťuje minimální závazky pro prodávajícího. Prodávající musí pouze předat zboží kupujícímu na předem stanoveném místě. Toto místo většinou bývá v objektu prodávajícího. Pokud by bylo zapotřebí zajistit něco navíc, muselo by to být uvedeno v kupní smlouvě. Zde patří:

- EX WORKS– v okamžiku, kdy prodávající předá zboží kupujícímu, tak veškeré povinnosti, rizika i náklady na přepravu přechází na kupujícího. Ve smlouvě je přesně definované místo dodání. Prodávající také nemá povinnost nakládat zboží.

**Doložky F**– zde není hrazeno přepravné prodávajícím, ale kupující zajistí dopravce, který převezme zboží od prodávajícího, na předem stanoveném místě, a poté zboží přepraví ke kupujícímu. Prodávající musí pouze zajistit toto předání zboží a zboží musí už být celně odbaveno v celním režimu vývoz. Patří zde:

- FCA– prodávající předá na příslušném, předem jmenovaném místě zboží dopravci kupujícího či jiné stanovené osobě. Tímto okamžikem přechází riziko i náklady na přepravu kupujícímu.
- FAS– týká se pouze námořní a vnitrozemské vodní dopravy. Prodávající musí předat zboží ve stanoveném přístavu nalodění k boku lodi. Zde zboží převezme kupující, na nějž v tom okamžiku přechází veškerá rizika a náklady.
- FOB– se také týká pouze námořní a vnitrozemské vodní dopravy. Prodávající musí dodat zboží na palubu lodi ve sjednaném přístavu nalodění. Tímto okamžikem přechází rizika a přepravní náklady z prodávajícího na kupujícího.

**Doložky C**– jedná se o nalodovací a odesílací položky, kde je prodávajícím hrazené hlavní přepravné. Prodávající musí na vlastní náklady uzavřít přepravní smlouvu, protože musí být přesně stanovené místo, do kterého musí prodávající zaplatit náklady na přepravu. Riziko za zboží přechází na kupujícího až v momentě, kdy je zboží předáno prvnímu dopravci.

- CPT– prodávající má povinnost sjednat přepravní smlouvu a uhradit náklady na přepravu zboží do stanoveného místa určení.
- CIP– v tomto případě platí vše, co pro všechny doložky C, ale navíc zde musí prodávající sjednat pojištění, které bude krýt rizika za zboží kupujícího. Pojistnou smlouvu musí uzavřít prodávající na kupujícího v hodnotě 110 % ceny zboží. Tato smlouva musí být předána nejpozději při dodání zboží.

- CFR– podmínky pouze pro námořní a vnitrozemskou vodní přepravu. V momentě naložení zboží na přepravní loď přechází rizika a náklady z prodávajícího na kupujícího. Prodávající sjedná přepravní smlouvu a uhradí náklady na přepravu do místa předání zboží.
- CIF– týká se také pouze námořní a vnitrozemské vodní přepravy. Podmínky jsou stejné jako u CFR, ale prodávající má povinnost sjednat pojištění pro kupujícího, které bude kryt případnou ztrátou či poškozením zboží. Pojišťovací smlouva musí být napsána na jméno kupujícího a na 110 % hodnoty zboží.

**Doložky D**– prodávající má povinnost doručit zboží do určitého sjednaného místa, a do doby, dokud zboží nepředá, nese veškerá rizika a náklady na přepravu za zboží. Jedná se o smlouvy o doručení zboží.

- DAT– tato doložka nahradila doložku DEQ a rozšířila ji na všechny druhy dopravy. Rizika a přepravní náklady přechází na kupujícího až v momentě, kdy je zboží předáno kupujícímu ve sjednaném překladišti, přístavu či jiném místě určení. Pouze v tomto případě má prodávající nutnost a zároveň zodpovědnost za vykládku zboží z dopravního prostředku.
- DAP– na kupujícího přechází rizika a náklady na dopravu, až v okamžiku, kdy prodávající předá zboží k dispozici kupujícímu na sjednaném místě určení. Kupující nese riziko a náklady spojené s celním odbavením a úhradou cla.
- DDP– zde jsou stejné podmínky jako u DAP, ale liší se tím, že povinnost celně odbavit zboží a uhradit clo z dovozu má prodávající.

## 2. 2. 8 Celní dluh a jistota

Podle článku 77- 87 Celního kodexu EU celní dluh nastane při dovozu zboží, pokud bude přijato celní prohlášení. Zboží by bylo odebráno celnímu dohledu v případě protiprávního vstupu zboží nebo v případě, že by přestala být plněna povinnost, jejímž neuskutečněním tento dluh vznikl. Jestliže se zboží nachází ve volném oběhu s nulovou nebo sníženou sazbou cla, tak se zde celní dluh nevytváří. Naopak při vývozu zboží může dluh vzniknout okamžikem přijetí celního prohlášení, nedodržením podmínek, pokud bude zboží podléhající vývoznímu clu vyvezeno z území EU bez celního prohlášení, anebo kdy toto zboží skutečně opustí území EU. Vybrání celního dluhu a výpočet jeho výše mají na starost celní orgány, které zjistí výši jak dovozního, tak vývozního cla. Dlužník musí clo zaplatit nejpozději do deseti dnů od zjištění dlužné částky, právě zde se využívá celní jistota k zajištění dluhu.

Celní jistota je poskytována stanovením ručitele, anebo složením hotovosti v měně členského státu, ve kterém je jistota požadována. Ručitel se zavazuje písemně, je to tedy třetí osoba, která společně a nerozdílně s dlužníkem uhradí dluh. Celní jistotu rozlišujeme dále na soubornou celní jistotu, jistotu s použitím záručního dokladu nebo záruční listiny. Souborná celní jistota je kryta ručením k zajištění celního dluhu, jistota s použitím záručního dokladu využívá záruční doklad k hrazení dluhu, a jistota s použitím záruční listiny používá záruční listiny k zajištění dluhu, jak je uvedeno v Celním kodexu EU čl. 89- 92.

## **2. 2. 9 Intrastat a Extrastat**

Jedná se o statistický systém, který sbírá data a dále je zpracovává. Základním principem Intrastatu je, že monitoruje pohyb zboží uvnitř Společenství, tedy příjem a odesílání zboží z a do států EU. Zatímco Extrastat monitoruje obchod s třetími zeměmi, tedy dovoz a vývoz zboží z a do zemí mimo EU. Pokud se jedná o operace realizované osobami, které nejsou registrovány k dani, tak se tyto operace nezahrnou do Intrastatu (ČNB, 2017).

## **2. 2. 10 Celní režimy**

Existuje více druhů celních režimů. Zde jsou uvedeny ty nejčastější:

### **Volný oběh**

Účelem režimu volný oběh je, aby se zbožím z třetí země bylo možno nakládat jako se zbožím Společenství. Při propuštění do tohoto celního režimu se za zboží odvede clo, DPH, popřípadě spotřební daň (Celní kodex EU čl. 77).

### **Tranzit**

Tomuto režimu podléhá zboží, které je dopravováno pod celním dohledem příslušných úřadů. Rozlišuje se vnější tranzit, vnitřní tranzit a společný tranzit. Vnější tranzit znamená, že zboží je přepravováno z třetí země přes stát EU. Vnitřní tranzit začíná na území EU a zboží je dále přepravováno přes třetí zemi. U společného tranzitu jde o přepravu zboží mezi zeměmi, které mezi sebou mají Úmluvu o společném tranzitním režimu (Celní kodex EU čl. 233).

### **Dočasné použití**

Režim dočasné použití znamená, že zboží, které není zbožím Společenství, se na určitou chvíli přiveze a v nezměněném stavu se opět vrací zpět. Během tohoto procesu se nesmí změnit



vlastník zboží. Je možné uplatnit částečné či úplné osvobození od dovozního cla. Úplné osvobození od cla se týká např. dopravních prostředků, kontejnerů, zvukových či obrazových nosičů, lékařských a chirurgických zařízení anebo také zboží určené pro veřejné akce. Spotřební zboží bude také propuštěno do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od cla (Celní kodex EU čl. 77).

### **Aktivní zušlechťovací styk**

Týká se zboží, které není zbožím Společenství a které by mělo být vyvezeno v podobě zušlechtěného výrobku, aniž by podlehlo dovoznímu clu, rovněž se také týká zboží, které bylo propuštěno do režimu volný oběh s vrácením či prominutím od dovozního cla. Jedná se tedy o podmíněný systém nebo systém navracení. Tento režim dále umožňuje, aby se jednalo o rovnocenné zboží, ze kterého budou zušlechtěné výrobky vyrobeny (Celní kodex EU čl. 205).

### **Pasivní zušlechťovací styk**

Režim povoluje, aby zboží Společenství bylo dočasně vyvezeno za účelem zušlechťovacího zpracování. Tyto zušlechtěné výrobky by byly následně dovezeny zpět a propuštěny do režimu volný oběh s úplným či částečným osvobozením od cla (Celní kodex EU čl. 205).

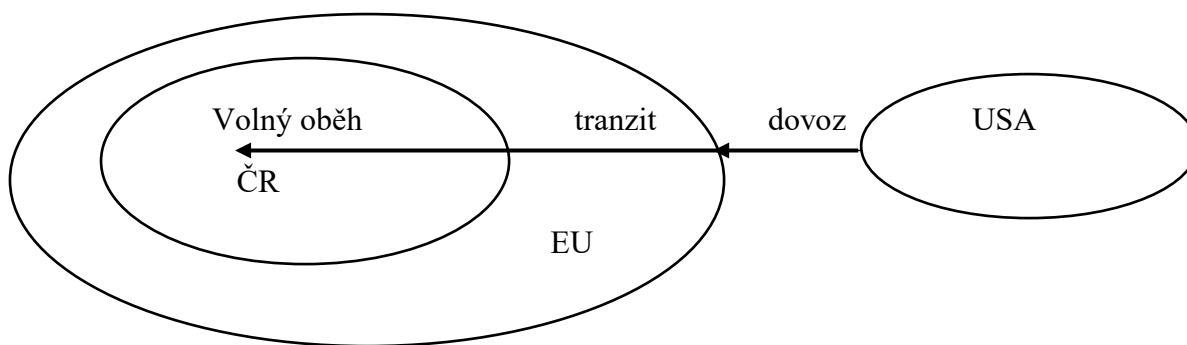
### **3 DPH a celní předpisy při dovozu a vývozu zboží**

Z pohledu DPH a celních předpisů je dovoz a vývoz zboží velmi problematická oblast. Je třeba mít na zřeteli rozlišení mezi pořízením a dodáním do JČS, a mezi dovozem a vývozem zboží. Dovozením a vývozem se myslí obchodování s třetími zeměmi, tedy zeměmi mimo EU. Mezi nejvýznamnější země mimo EU patří USA, Rusko, Čína a například i Norsko. Pro upřesnění, například vývoz z EU do USA činil v roce 2015 426 005 mil. USD a dovoz do EU z USA činil 272 687 mil. USD. Jiný příklad uvádí, vývoz z EU do Číny za rok 2015 dosáhl částky 208 870 mil. USD, a dovoz do EU z Číny byl 355 800 mil. USD. Celní předpisy zatěžují tuto problematiku tím, že je na zboží při dovozu a vývozu uvaleno clo, které doplňuje DPH (MZV, 2017).

#### **3. 1 Dovozy zboží z pohledu DPH a celních předpisů**

Z hlediska DPH se dovozem chápe to, že zboží vstoupí z třetí země do státu EU, tedy ze země mimo EU do země EU. Pokud je místo plnění v České republice, tak poté je bráno v potaz české DPH. Při dovozu je důležité členění, a to na celní režimy, kde nám buď vzniká povinnost přiznat daň anebo nevzniká. Mezi režimy, kde tato povinnost nevzniká, patří hospodářské účinky, jako např. uskladňování v celním skladu anebo aktivní zušlechťovací styk. Naopak povinnost přiznat daň vzniká např. ve volném oběhu. Dovozy zboží je definován v § 20 ZDPH a je tedy považován jako vstup zboží z třetích zemí na území EU. Základním principem, kdy vzniká daňová povinnost je např. situace, ve které bude zboží z USA dovezeno do Polska. Zde bude toto zboží dále propuštěno do celního režimu tranzit, přičemž v tomto celním režimu nevzniká povinnost přiznat daň. Následně putuje zboží v režimu tranzit do České republiky a až zde je propuštěno do režimu volný oběh, tedy do režimu, ve kterém je povinnost přiznat daň, tudíž místem plnění je Česká republika a zde vzniká daňová povinnost (Ledvinková, 2015). Tento základní princip dovozu zboží lze vidět na obr. 3. 1.

Obr. 3. 1. Dovoz zboží



Zdroj: Benda (2015, s. 77), vlastní úprava.

Zvláštním případem je, že pokud se zboží umístí do SCP a SCS, dá se to také považovat za dovoz zboží. Zboží před tím, než bylo vyvezeno, bylo umístěno do SCP nebo SCS, které se nachází v tuzemsku. Zboží z nějakého důvodu nebylo vyvezeno, a proto bylo vráceno zpět do tuzemska. Z pohledu ZDPH je takovéto vrácení zboží bráno jako dovoz, zatímco podle celních předpisů se neuskutečnil vývoz zboží. Proto bude DPH nakonec určeno, jako by se uskutečnil dovoz zboží (Galočík, 2017).

### 3. 1. 1 Předmět daně

Předmětem daně je podle § 2 odst. 1 písm. d) ZDPH dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Nejsou zde však uvedeny podmínky úplaty, a proto se může jednat o předmět daně i v případě, že je zboží dodáno bez úplaty (Ledvinková, 2015).

### 3. 1. 2 Místo plnění

Místem plnění se stává členský stát v okamžiku, kdy zde vstoupí zboží ze třetí země. Je to tedy první stát EU, do kterého zboží vstoupí, avšak Česká republika sousedí pouze s členskými státy, tudíž by podle této definice nikdy zboží nepodléhalo české DPH. Proto je § 12 ZDPH rozšířen o odst. 2, kde je uvedeno, že místem plnění při dovozu zboží je místo, kde je celní režim ukončen, a to za podmínek statutu dočasně uskladněného zboží je propuštěno do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku, tranzitu, dočasného použití s úplným osvobozením od cla nebo uskladněním v celním skladu nebo svobodného pásma (§ 12 ZDPH).

### **3. 1. 3 Osoba povinná k dani**

Osoba povinná k dani při dovozu zboží je tzv. dovozce, tedy osoba, která může učinit celní prohlášení, anebo osoba, na jejíž účet je zboží propuštěno do celního režimu. V tomto celním režimu vznikla daňová povinnost a je to například režim volný oběh (Benda, 2015).

### **3. 1. 4 Vznik daňové povinnosti**

Záleží na mnoha faktorech, podle kterých se určuje okamžik vzniku daňové povinnosti, tedy úhrady vzniklé daňové povinnosti. Záleží tedy, do jakého režimu bude zboží propuštěno, zda bylo propuštěno do určitého režimu na základě celního prohlášení nebo zda je subjekt plátcem či neplátcem daně. Pokud se však jedná o dovoz zboží, které je propuštěno do celního režimu volný oběh nebo zušlechťovací styk, tak v momentě, kdy je zboží propuštěno do daného celního režimu, vzniká daňová povinnost (Benda, 2015).

### **3. 1. 5 Základ daně**

Základ daně a výpočet daňové povinnosti při dovozu zboží vychází z § 38 ZDPH. Zde je vymezeno, z čeho se základ daně skládá, tedy z hodnoty pro vyměření cla, ke které se připočte výše vyměřeného a skutečně vybraného cla, spotřební a ekologické daně a dalších výdajů souvisejících se vstupem do prvního místa určení v tuzemsku (Galočík, 2017).

K základu daně se také samostatně připočítává přeprava zboží od doby, kdy zboží poprvé vstoupí na území EU až k době doručení do tuzemska. Tato hodnota nemůže být započtena do základu daně pro vyměření cla kvůli celních předpisů (Galočík, 2017).

Vzorec pro výpočet cla:

- $Clo = \text{Hodnota zboží} \cdot \text{Celní sazba}$  (Novák, 2016).

### **3. 1. 6 Nárok na odpočet daně**

Ve zdaňovacím období, kdy došlo k přiznání daně má dovozce nárok na odpočet daně, a to za podmínky, že odpočet může být uplatněn nejdříve v daňovém přiznání zdaňovacího období, kdy má plátce daný daňový doklad. Je zde však výjimka, která se vztahuje na plátce, kteří uplatňují odpočet daně ve zkrácené výši. V takovéto situaci bude moci plátce uplatnit

odpočet daně v řádném daňovém přiznání, tedy i po uplynutí kalendářního roku, ve kterém tento nárok vznikl. Tato výjimka se však netýká dlouhodobého majetku (Staněk, 2016).

### **3. 1. 7 Správce daně**

Správce daně při dovozu zboží může být jak finanční úřad, tak celní úřad. Osoby registrované k DPH v tuzemsku, které dovážejí zboží z třetích zemí, musí přiznat daň finančnímu úřadu. V případě dovozu zboží neplátcem daně, DPH a clo vyměří celní úřad, přičemž DPH je splatná s výměrem cla. Pokud se jedná o porušení podmínek, které vyplývají z dočasně uskladněného zboží, nezákonný dovoz zboží, odnětí zboží celnímu dohledu, porušení podmínek pro osvobození od cla nebo odnětí zboží celnímu dohledu, v tom případě je správcem daně také celní úřad (Ledvinková, 2015).

### **3. 1. 8 Přeprava při dovozu zboží**

Při přepravě u dovozu zboží dochází k osvobození od daně podle § 69 ZDPH. Stejně jako při vývozu zboží i při dovozu zboží dochází k osvobození přepravy, a to v situaci, kdy je do EU zboží dovezeno ze třetí země. Pro to, aby byla přeprava osvobozena od daně, nezáleží na osobě, pro kterou je přeprava vykonána. U přepravy zboží, která je přímo vázaná na dovoz, není nutné, aby osoby, které tuto přepravu uskutečňují, musely dokázat, že dovozce si tuto přepravu započítá do základu daně při dovozu zboží podle § 38 ZDPH. Jedná se o povinnost dovozce započítat náklady na přepravu do základu daně (Galočík, 2017).

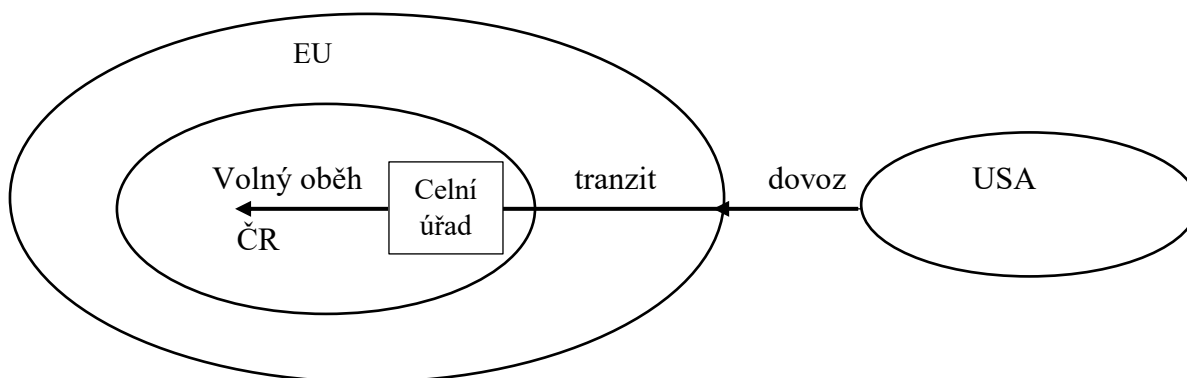
Dovozní doklady, pokud jsou vystaveny celními orgány, neobsahují DPH ani vypočtenou daň, jelikož povinnost přiznat daň má sám plátcе daně, a to není součástí celního řízení. Navíc zde dochází k časové prodlevě od data, kdy byl podán návrh na propuštění zboží do příslušného celního režimu, který bude následně využit jako daňový doklad. Fakturace přepravy zboží při dovozu předchází splnění povinnosti dovozce přiznat daň, a tudíž nemá dopravce žádný důkazní prostředek, zda dovozci při dovozu započítají přepravu do základu daně. Proto v praxi se dopravce nezabývá vyměřením základu daně a přepravu osvobozují při dovozu zboží. Jednou podmínkou, která musí být splněna pro osvobození od daně, je přepravní doklad, který musí být potvrzený pohraničním celním úřadem EU (Galočík, 2017).

### 3. 1. 9 Dovozy zboží z pohledu neplátce daně

Pokud je při dovozu zboží splněna podmínka propuštění do příslušného režimu, např. volný oběh, tak zde vzniká neplátcí daňová povinnost. V této situaci bude správcem daně celní úřad. Povinnost přiznat a následně odvést daň, zde bude stejná, jako by se jednalo o plátce, kterému je zboží propuštěno do celního režimu, ve kterém tato povinnost vzniká.

Základní rozdíl mezi plátcem a neplátcem spočívá v tom, kdo vyměří daň a komu bude následně odvedena. Pokud neplátcí daně dovezené zboží vstoupí do náležitého celního režimu, tak mu DPH spolu se clem vyměří celní úřad. Zatímco, pokud se jedná o plátce daně a jeho dovezené zboží vstoupí do náležitého celního režimu, tak mu vzniká povinnost vyměřit si DPH a odvést ji finančnímu úřadu. Naopak stejné u obou zůstává místo plnění. Při dovozu zboží se místem plnění stává stát, kde se zboží dostává do příslušného celního režimu, jako např. celní režim volný oběh. Zde vzniká také povinnost přiznat daň a odvést ji. Princip dovozu zboží z pohledu neplátce daně je možno vidět na obr. 3. 2.

Obr. 3. 2 Dovozy zboží z pohledu neplátce daně



Zdroj: Benda (2015, s. 86), vlastní úprava.

Protože se jedná o tuzemského neplátce daně, tudíž zde nevznikne nárok na odpočet. Správou je celní orgán, tudíž celní úřad vypočte základ daně, a to z kupní ceny zboží, nákladů, cla, daní a různých poplatků. Nutné informace zde dodá celní deklarant a výměr provede celní orgán.

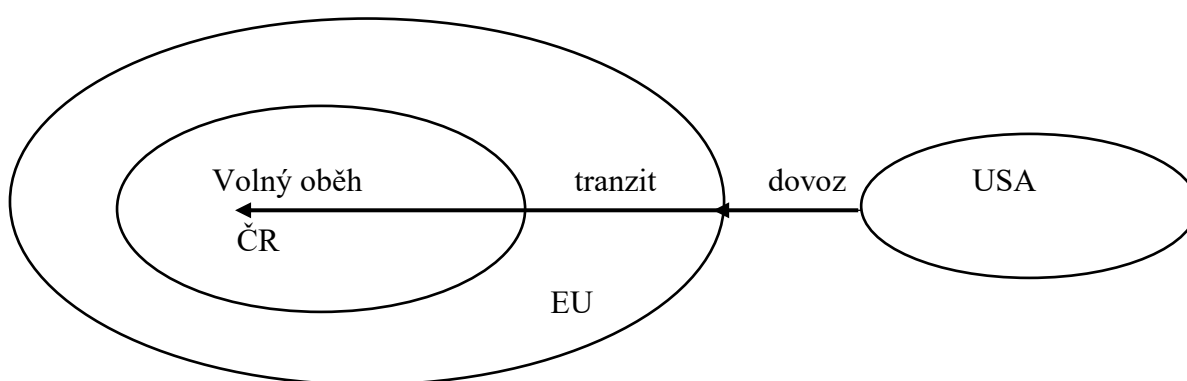
### 3. 1. 10 Celní režim volný oběh s propuštěním zboží do JČS

V mnoha případech se stává, že zboží je dováženo v celním režimu tranzit a až na území České republiky je propuštěno do režimu volný oběh. V tomto případě je však zboží v režimu

tranzit dovezeno na území JČS a zde je zboží propuštěno do režimu volný oběh a dovezeno do České republiky, tudíž to nelze přímo nazvat dovozem.

Protože se nejedná dále o dovoz zboží, upravuje zákon takovéto případy v §16 odst. 5 ZDPH. Zboží je propuštěno do režimu volný oběh v JČS, tedy místo plnění je mimo území České republiky, tudíž plátce nemůže vyměřit DPH z titulu dovozu zboží, ale naopak může vyměřit českou DPH z titulu pořízení zboží z JČS. Jedná se tedy o pořízení zboží z JČS do České republiky, kde je ukončena přeprava, a tudíž místo plnění je zde (Benda, 2015). Princip lze vidět na obr. 3.3.

Obr. 3.3 Dovozy zboží s propuštěním do celního režimu volný oběh na území JČS



Zdroj: Benda (2015, s. 84), vlastní úprava.

Základem daně bude tedy součet kupní ceny zboží, náklady na přepravu do České republiky, vyměřené clo a další daně a poplatky. Na přepočtení ceny zboží se musí výjimečně použít devizový kurz ČNB, který byl platný v okamžiku vzniku daňové povinnosti. Lze zde uplatnit odpočet daně, a to v momentě, kdy je zboží přemístěno na území České republiky. Jako doklad postačí faktura, která však má všechny náležitosti § 29 ZDPH. Nakonec, jelikož se nejedná o dovoz, je povinen dovozce toto vykázat ve výkazech Intrastatu, a to pod kódem „91“ (Benda, 2015).

### 3. 1. 11 Režim dočasného použití

Pokud je zboží dovezeno do celního režimu dočasného použití, znamená to, že zboží má být po určité době vyvezeno zpět z území členských států. Místo plnění bude členský stát, ve kterém bude zboží propuštěno do celního režimu dočasného použití, a ten, na koho je zboží

propuštěno do tohoto režimu poté platí daň. Daňová povinnost vzniká opět okamžikem propuštění zboží do celního režimu volný oběh (Novák, 2016).

Celní orgány zde určí, po jakou dobu může být dovezené zboží v režimu dočasného použití a kdy musí být zboží vyvezeno zpět. Obvykle je tato lhůta stanovena na 24 měsíců, ale po dohodě může být i kratší. Je povinnost, aby zboží zůstalo v nepozměněném stavu (Celní správa, 2016).

Ve zdaňovacím období, kdy bylo zboží propuštěno do celního režimu dočasného použití s osvobozením od dovozního cla, vzniká nárok na odpočet daně. Vše však musí být doloženo daňovým dokladem (Benda, 2015).

Novela celního zákona zavedla nový celní režim „konečného užití“. Zde také vzniká povinnost přiznat daň v momentě propuštění zboží do režimu. Tento režim je vhodný v případě, kdy je zboží využito např. jako polotovár, který slouží k výrobě nového výrobku. A pokud jsou splněny stanovené celní předpisy, tak zvýhodňují toto zboží sníženou sazbou cla, pokud však nebudou dodrženy, celní úřad vyměří plnou výši cla, a to by pro plátce daně znamenalo, že by musel dodatečně zvýšit jak základ daně, tak i daň (Galočík, 2017).

### **3. 1. 12 Dovoz zboží s instalací**

Při dovozu zboží s instalací či montáží dochází k propuštění zboží do příslušného celního režimu, ale zároveň zde vzniká druhé zdanitelné plnění, a to dodání zboží včetně instalace. Základem daně je úplata za dovezené zboží spolu s vedlejšími náklady a musí se zde dohromady přičíst i cena za instalaci či montáž. Poté daňová povinnost vzniká dnem obdržení úplaty za dodané zboží nebo dnem předání nainstalovaného či smontovaného zboží v závislosti na situaci, která nastane dříve (Benda, 2015).

Místem plnění se stane místo, kde bude zboží v konečné fázi nainstalováno či smontováno osobou, která zboží dodává. Instalaci a montáž může provést dodavatel sám, tedy na svůj účet, nebo může použít např. českého subdodavatele (Benda, 2015).

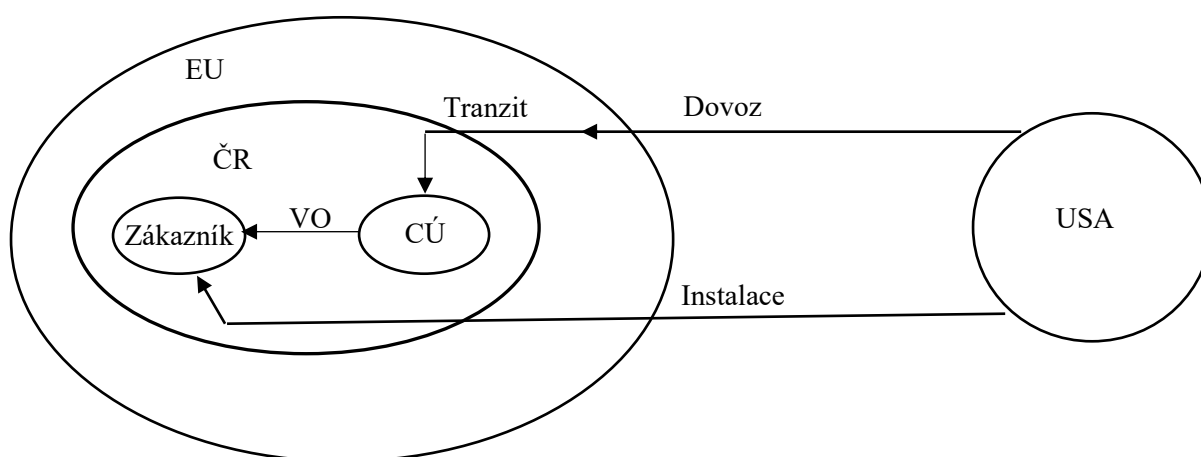
Jako ve většině případů musí být zboží dovezeno v celním režimu tranzit a v České republice propuštěno do celního režimu volný oběh, tak vznikne plátcovi povinnost vyměřit a odvést daň za dodané zboží. Návrh na propuštění do režimu volný oběh podává český zákazník nebo dodavatel, za pomoci nepřímého zástupce. Skoro vždy dochází k situaci, že česká společnost přizná a odvede českou DPH, pokud se jedná tedy o plátce daně



či identifikovanou osobu. Zahraniční dodavatel se snaží vyhnout české DPH, a proto pro instalaci či montáž nepoužije provozovnu. Pokud by zahraniční osoba musela odvést českou DPH, byla by nucena registrovat se v České republice jako plátcе daně. Pokud by využila svou provozovnu v tuzemsku, také by byla povinná přiznat daň. Příklad, kdy zahraniční dodavatel je povinen přiznat a odvést českou daň, je v případě, že zákazník není plátcem daně (Benda, 2015).

Propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu vzniká nárok na odpočet daně. Postup při dovozu zboží s instalací či montáží lze vidět viz obr. 3. 4.

Obr. 3. 4 Dovozy zboží s instalací či montáží



Zdroj: Benda (2015, s. 90), vlastní úprava.

### 3. 1. 13 Konsignační sklady

Specifickým typem obchodní operace jsou tzv. konsignační sklady. Jedná se o to, že zboží je dovezeno do konkrétního např. českého skladu, zůstává vlastnictvím zahraniční osoby, a teprve až je zboží odkoupeno nebo je alespoň znám konečný odběratel, tak je zboží propuštěno do celního režimu volný oběh. Podle celních předpisů se zboží nachází v celním režimu uskladnění v celním skladu anebo ve svobodném pásmu. Je důležité, aby zboží v konsignačním skladu bylo vždy po jeho dovozu propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu nebo umístěno ve svobodném pásmu. Pokud by nastala situace, že zboží by nebylo v tomto režimu, muselo by být, ještě před naskladněním do konsignačního skladu, propuštěno do režimu volný oběh. To by znamenalo, že povinnost přiznat daň by vznikla v okamžiku propuštění do volného oběhu (Galočík, 2017).

### **3. 1. 14 Doměření a následná oprava daně**

Celní orgán provádí následné kontroly a může zjistit, že někteří dovozci, tedy plátcí daní, si špatně vyměřili celní hodnotu a z ní následně špatnou DPH. V tomto případě musí plátcí podat dodatečné daňové přiznání, ve kterém bude přiznána nová daň zjištěná z rozdílů mezi odvedenou daní a nově vyměřenou. V dodatečném daňovém přiznání má plátce nárok na odpočet daně. Všechny tyto změny si provádí sám plátce daně, celní orgán pouze vyměří novou správnou daň (Benda, 2015).

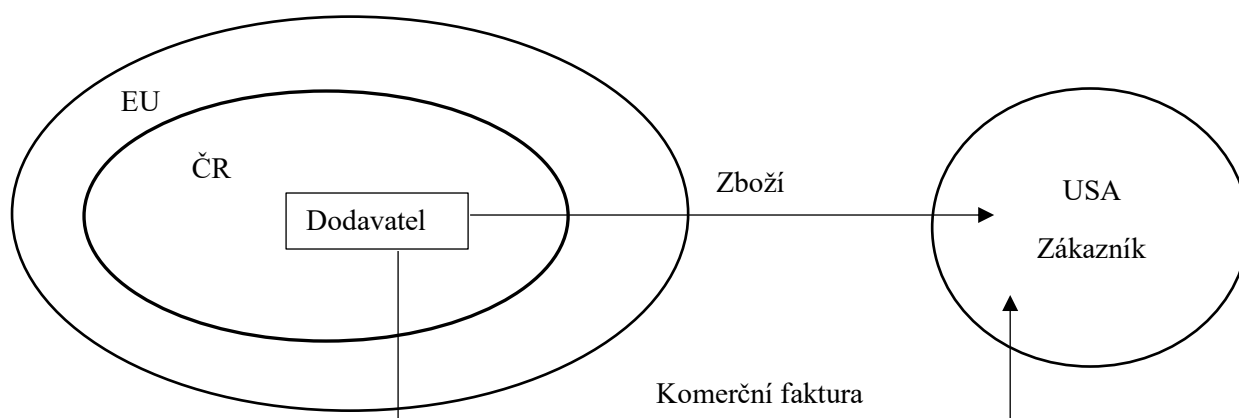
Tyto kontroly mají zabránit nezákonnému dovozu a zjistit, zda zboží podstoupilo celní řízení a zda bylo propuštěno do celního režimu. Pokud celní orgán zjistí takovýto nezákonný dovoz, zašle plátcí platový výměr. Tento platový výměr slouží jako doklad a až bude uhrazen, má plátce nárok na odpočet daně.

### **3. 2 Vývoz zboží z pohledu DPH a celních předpisů**

Vývoz zboží znamená, že je zboží ze státu EU vyvezeno do zemí třetího světa. Při vývozu zboží dochází téměř vždy k osvobození od daně a zároveň k nároku na odpočet daně.

Existují zde jiné celní režimy než u dovozu zboží, a to celní režim vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo tranzit. O vývoz zboží se tedy bude jednat až v okamžiku propuštění zboží do některého z těchto celních režimů. V zákoně není stanoveno, že by zboží muselo být propuštěno do některého z celních režimů v tuzemsku. Protože Česká republika je v celní unii a celní orgány jsou také celními orgány českých firem, je možno tudíž propustit zboží do těchto celních režimů v jakémkoliv členském státě (Galočík, 2017). Základní postup lze vidět na obr. 3. 5.

Obr. 3. 5 Vývoz zboží z pohledu DPH a celních předpisů



Zdroj: Benda (2015, s. 154), vlastní úprava.

Za vývoz zboží se považuje také umístění zboží do SCS a SCP a následné vrácení zboží zpět do tuzemska. Novela celního zákona k 29. 7. 2016 týkající se § 66 ZDPH zrušila to, že se za vývoz zboží už nepovažuje umístění zboží do svobodného pásma před vývozem. Jak tvrdí Galočík (2017, s. 96) „*Tato změna znamená, že umístění zboží před vývozem do svobodného pásma je sice možné z hlediska celních předpisů, ale není již považováno za osvobozené plnění z hlediska právní úpravy DPH.*“ Také byl zrušen § 68 odst. 15 ZDPH, tudíž se stává zdanitelným plněním zboží, které bylo před vývozem umístěno do svobodného pásma a zde je plátcem dodáváno další osobě. Nově se zdanitelným plněním stávají služby, které byly poskytnuty ve svobodném pásmu. (Galočík, 2017).

### 3. 2. 1 Předmět daně

Předmětem daně se stává vývoz zboží, pokud je zboží odesíláno nebo přepravováno z tuzemska, tedy z České republiky. Pokud je zboží přepravováno českým plátcem, ale odesláno např. z Německa, bude podléhat německé DPH. V tomto případě nemá český plátců nárok na osvobození od daně, ale má nárok na odpočet daně, tudíž musí toto plnění uvést do daňového přiznání, jako uskutečněné plnění s místem plnění mimo Českou republiku.

### **3. 2. 2 Místo plnění**

Za místo plnění se považuje to území, na kterém byla zahájena přeprava zboží, nebo území, odkud bylo zboží odesláno. Vychází se zde z § 7 odst. 2 ZDPH, kde je vývoz zboží definován jako dodání zboží, které však záleží na přepravě a odeslání.

### **3. 2. 3 Osoba, které vzniká povinnost přiznat daň**

Je nutno ověřit, zda má plátce nárok na osvobození od daně související právě s vývozem zboží, ale skoro ve všech případech jsou splněny podmínky a daň se neodvádí. Výjimečně může nastat situace, kdy by podmínky splněny nebyly, a tak by se jednalo o zdanitelné plnění a dodavatel zboží by byl povinen přiznat daň. Za podmínky však, že je dodavatel registrovaný k DPH.

### **3. 2. 4 Vznik daňové povinnosti**

Jak už zde bylo uvedeno, pokud plátce splňuje všechny podmínky, má nárok na osvobození od DPH, a tím pádem mu nevzniká žádná daňová povinnost. Přesto uskutečněné plnění musí přiznat do daňového přiznání jako uskutečněné osvobozené plnění.

### **3. 2. 5 Osvobození od daně**

V případě, že je zboží přepraveno z tuzemska na území třetí země, pak je vývoz zboží dle § 66 ZDPH osvobozen od daně. Záleží na tom, aby bylo zboží propuštěno do celního režimu vývozu nebo jiných režimů a aby bylo fyzicky přepraveno na území mimo EU. Tento vývoz musí být prokázán. Jednou z dalších podmínek je např. odeslání a přeprava uskutečněna vývozcem nebo zmocněnou osobou, dále kupujícím či jím zmocněnou osobou, jestliže však kupující nemá v tuzemsku sídlo ani místo pobytu (Benda, 2015).

Pro vykázání v daňovém přiznání a nároku na osvobození od daně tedy nezáleží pouze na tom, zda bylo zboží propuštěno do příslušných celních režimů, ale také musí zboží vstoupit do třetí země a tento výstup musí potvrdit celní úřad. V současnosti se vývoz uskutečňuje pouze elektronicky, tudíž celní úřad potvrzuje výstup z EU v databázi vývozu (Galočík, 2017).

### **3. 2. 6 Daňové doklady**

V souvislosti s novelou ZDPH už není podle § 33a daňovým dokladem datová zpráva, neboli rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží z EU do třetí země. Nově je to podle § 28 ZDPH daňový doklad, který je vystavený plátcem daně. Podmínky v § 66 ZDPH zůstaly nezměněné, tudíž za vývoz zboží je označeno rozhodnutí celního orgánu o tom, že zboží bude umístěno do SCS a SCP v tuzemsku. Také má plátcce nárok na osvobození za situace, kdy je propuštění zboží do celního režimu vývozu, rozhodnuto celním orgánem anebo je potvrzený výstup zboží z území EU do třetí země. V takovém to případě plátcce vystaví daňový doklad a v daňovém přiznání uvede vývoz zboží. Daňové doklady jsou v elektronické podobě a uvádějí se do databáze, ve které následně správce daně vše kontroluje (Galočík, 2017).

### **3. 2. 7 Přeprava při vývozu zboží**

Za přepravu zboží při vývozu je považován výkon, kdy musí být zboží vyvezeno z území EU do třetí země. Jelikož při vývozu zboží nenastává povinnost přiznat daň, tedy vývoz zboží je osvobozen od daně, tak i přeprava při vývozu bude osvobozena od daně. Podle § 69 ZDPH je stanovena pouze jedna podmínka a to, že dopravce musí být schopen prokázat správci, že zboží bylo skutečně vyvezeno z území EU, tedy byla realizována přeprava zboží. Dochází zde k osvobození od daně proto, že jako přeprava při vývozu je stejně jako služba poskytnuta do třetí země, kde ji lze považovat za spotřebovanou. A protože nejsou stanoveny žádné další podmínky, je z toho vyvozen následek, že je přeprava osvobozena od jakéhokoli objednatele. Tedy nezáleží na tom, zda se jedná o osobu registrovanou k dani či ne, nezáleží na sídle objednatele ani na tom, zda je či není osobou povinnou k dani. Tudíž nezáleží, zda se jedná o tuzemskou osobu či zahraniční (Galočík, 2017).

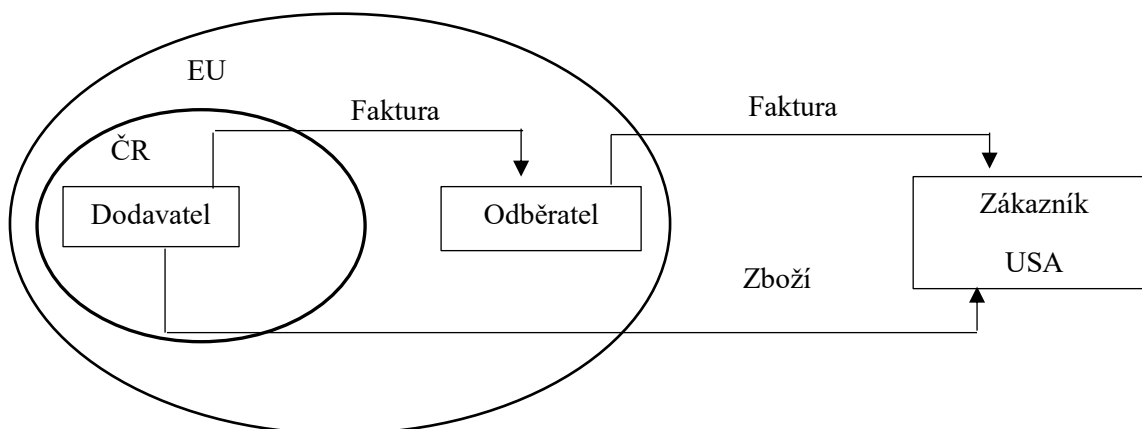
Jako důkazní prostředek pro osvobození od daně při vývozu zboží slouží přepravní doklad potvrzený výstupním pohraničním celním úřadem posledního členského státu, který hraničí s třetí zemí. Dopravce používá podle typu dopravního prostředku příslušný přepravní doklad. Může se jednat o nákladní list CMR, ale také o záznam o provozu vozidla, pokud se jedná o dopravní prostředek, u kterého nelze využít doklad typu CMR (Galočík, 2017).

### **3. 2. 8 Vývoz zboží zprostředkovaný jinými odběrateli**

Do procesu vývozu zboží z České republiky může být zapojeno více osob, stejně jako při dovozu zboží. Podle toho, odkud tyto osoby jsou, a kdo ze subjektů zajišťuje dopravu, bude

určeno, zda vývoz zboží bude osvobozen od DPH či nikoliv. Na obr. 3. 6 níže lze vidět českého plátce daně, který dodává zboží odběrateli z JČS a zboží bude vyvezeno do třetí země. Tento odběratel je považován za vývozce, protože zajišťuje celní formality týkající se vývozu zboží (Benda, 2015). Tento vývoz lze vidět na obr. 3.6.

Obr. 3. 6 Vývoz zboží zprostředkovaný jinými odběrateli



Zdroj: Benda (2015, s. 160), vlastní úprava.

Jelikož v České republice začíná přeprava zboží, bude místem plnění tuzemsko. Pokud bude zapojeno více subjektů do tohoto procesu, je nutno sledovat splnění podmínek pro osvobození od daně. Další důležitou podmínkou je způsob přepravy zboží. Vývoz zboží musí být uskutečněn vývozcem či kupujícím nebo jimi zmocněnou osobou. Kupující nesmí mít sídlo v tuzemsku ani provozovnu či místo pobytu. V případě, že přepravu zajistí konečný zákazník, tak podmínky pro osvobození nebudou splněny a vývoz zboží podléhá české DPH. Osoba povinná přiznat daň by zde byl český dodavatel (Benda, 2015).

Pokud tedy není přeprava zajištěná konečným zákazníkem a jsou splněny všechny podmínky, nevzniká povinnost plátců přiznat daň, ale tento vývoz musí být uveden do daňového přiznání jako osvobozené plnění. Daňové přiznání je za zdaňovací období, ve kterém zboží vystoupilo z území EU. A protože se jedná o osvobozené plnění, tak zde vznikne nárok na odpočet daně (Novák, 2016).

### 3. 2. 9 Vývoz zboží osobou registrovanou k dani v JČS nebo zahraniční osobou

V některých případech může nastat situace, kdy firma z JČS, která nemá provozovnu ani sídlo v České republice, nakoupí zboží v České republice a rovnou toto zboží bude chtít vyvézt přímo z České republiky do třetí země. Firma, která zde nemá ani sídlo, místo pobytu

ani podnikání či stálou provozovnu, není registrovaná k české DPH. O přepravu zboží se bude starat přímo odběratel nebo jím zmocněná osoba, která zboží přepraví do třetí země a také se bude starat o celní řízení (Benda, 2015).

V momentě, kdy nastane řádné ukončení vývozu zboží podle celních předpisů, obdrží český dodavatel veškerou dokumentaci, kterou bude potřebovat k prokázání výstupu zboží z území EU, a další doklady týkající se přepravy a rozhodnutí celního orgánu související s vývozem zboží do třetí země. Právo nakládat se zbožím jako vlastník nepřechází na firmu z JČS, ale až na konečného zákazníka ve třetí zemi (Benda, 2015).

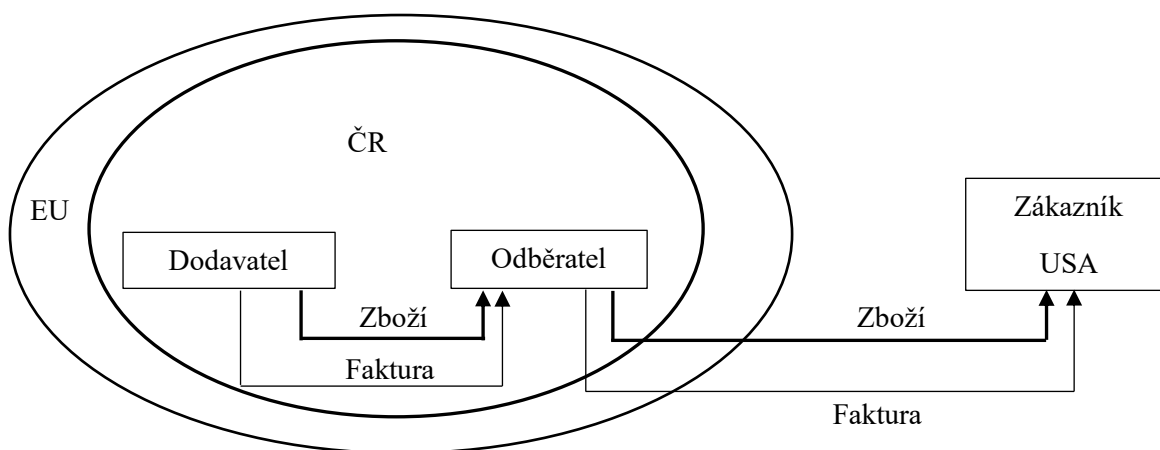
Jako ve většině případů bude místo plnění v České republice, protože zde se začíná uskutečňovat přeprava zboží.

Přestože český prodejce není uveden jako vývozce na jednotném správním dokladu, má nárok si uplatnit na toto zboží osvobození od daně. Aby měl nárok na osvobození, musí mít daný vývozní správní doklad, ve kterém je potvrzen výstup zboží z území EU. Jelikož je toto plnění osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, musí plátce, tedy český dodavatel, toto plnění uvést do daňového přiznání, a to ke dni výstupu zboží z EU (Benda, 2015).

### 3. 2. 10 Dodání zboží do České republiky pro účely jeho následného vývozu

Prostřední osobou v tomto případě bude český odběratel, který je plátcem daně a který sídlí v České republice. Tento odběratel si objednal zboží od českého dodavatele s cílem vyvézt zboží mimo evropský trh. Jakmile odběratel obdrží od dodavatele zboží, ihned jej dodá do třetí země. Princip lze vidět na obr. 3. 7.

Obr. 3. 7 Dodání zboží do České republiky pro účely jeho následného vývozu



Zdroj: Benda (2015, s. 165), vlastní úprava.

Dodací podmínky zde budou na principu EX WORK, což znamená, že přeprava od dodavatele, bude zajištěna přímo ze závodu odběratelem. Toto zboží do režimu vývoz navrhne také odběratel (Benda, 2015).

Jelikož se jedná o nákup zboží od českého dodavatele a zároveň českým odběratelem, bude místo plnění Česká republika. Dále zde není splněna podmínka přepravy zboží, protože zboží sice smí převážet i kupující, ale tento kupující nesmí být z České republiky, tudíž dodavatel nemá nárok na osvobození od daně, i přestože zboží bylo vyvezeno přímo do třetí země. Pro českého dodavatele to tedy bude zdanitelné plnění, a bude povinen přiznat a zaplatit českou DPH. Pokud odběratel splní podmínky, má nárok na osvobození od daně s nárokem na odpočet, tento vývoz zboží musí uvést v daňovém přiznání.

Vzhledem k tomu, že bylo realizováno tuzemské zdanitelné plnění, tak okamžik vzniku daňové povinnosti bude podle § 21 odst. 1 ZDPH v den uskutečnění zdanitelného plnění nebo v den přijetí úplaty, záleží na dni, který nastal dříve.

Do základu daně bude spadat úplata za zboží, kterou má obdržet dodavatel spolu s DPH a dalšími vedlejšími výdaji. Ostatní výdaje musí odběratel vyfakturovat v souvislosti s uskutečněním dodání zboží.



## 4 Praktická aplikace DPH při dovozu a vývozu

V této kapitole budou demonstrovány a vysvětleny postupy při dovozu a vývozu zboží. Tyto postupy budou uvedeny na případových studiích, které se v praxi nejčastěji vyskytují. Budou zde uvedeny příklady dovozu zboží jak plátcem daně, tak neplátcem daně, zušlechtnění zboží, nezákonný dovoz a vývoz zboží. Tyto případové studie mohou pomoci subjektům, které plánují v nejbližší době začít s dovozem či vývozem zboží.

### 4.1 Dovoz zboží z pohledu plátce daně

Tato případová studie bude zaměřena na uskutečnění obchodu mezi plátcem z České republiky, tedy kupujícím, a dodavatelem, prodávajícím z USA. Kupující je tedy plátce daně se sídlem v Ostravě a prodávající ze Spojených států amerických, usazený v městě New Orleans. Obchod je uskutečněn za účelem nákupu klimatizací, přesněji 40 kusů. Transakce byla uzavřena dne 24. 2. 2017 za cenu 30 000 USD, tudíž 750 USD za kus. Celní kurz platný od 1. 2. - 28. 2. 2017 činil 25,335 Kč za USD. Cena pro kupujícího za zboží bude tedy činit 760 050 Kč. Může zde vzniknout rozdíl mezi hodnotou zboží v účetnictví a pro účely dovozu. Proto je potřeba tento rozdíl správně zaúčtovat.

Subjekty chtěly mít co nejlépe vyřešenou právní formu, proto uzavřely mezi sebou smlouvu v souladu s Incoterms 2010- FCA. Tím se zavázaly, že riziko z dovozu zboží přechází z prodávajícího na kupujícího. Proávající tak nebude mít povinnost hradit dovozní clo či uskutečňovat jakékoliv celní záležitosti. Jako místo dodání byl stanoven sklad v New Orleans a prodávající splní svou dodací povinnost v okamžiku, kdy bude zboží dopraveno do skladu, odkud bude naskladněno na dopravu zařízenou kupujícím, a jako druhou podmínku musí prodávající zboží celně odbavit pro vývoz z USA. Zboží musí být propuštěno celním orgánem USA do celního režimu vývoz. Poté musí kupující už na své náklady sjednat dopravce, který zajistí přepravu ze skladu v New Orleans do České republiky.

Jak dopravce kupujícího, tak kupující si zařídili smluvní deklaraci, která za ně bude spolupracovat s celním úřadem.

Ze skladu v New Orleans bude zboží předáno dopravci kupujícího spolu s fakturou, vývozním celním prohlášením, CMR a dalšími doklady. Tím pádem prodávající splnil veškeré smluvené podmínky a vše ostatní už připadá na kupujícího.

Před vstupem na území EU je povinnost předložit celnímu úřadu vstupní souhrnné celní prohlášení, které obsahuje veškeré potřebné informace ohledně dováženého zboží. Toto prohlášení se podává elektronicky, proto je potřeba jej zaslat vždy s předstihem, než zboží vstoupí na území EU. Poté co zboží vstoupí na území EU, je potřeba podat tranzitní celní prohlášení, aby zboží bylo propuštěno do celního režimu tranzit. Prohlášení podává celní deklarant, který zastupuje dopravce kupujícího. Deklarant dále musí zajistit celní dluh, který může vzniknout, pokud zboží nebude dodáno celnímu úřadu. Je více možností jak zajistit tento celní dluh, např. záruční listina, souborná jistota nebo složení celní jistoty. V tomto případě celní deklarant zajistí soubornou jistotu, kterou vypočte a uvede v podaném tranzitním celním prohlášení.

Pro výpočet možné výše dluhu se použije vzorec pro clo dle rovnice (3.1.5), vzorec DPH JČS vyměřený celním úřadem vstupu a vzorec pro celní dluh tranzit, viz tab. 4. 1.

Tab. 4. 1 Vzorce pro výpočet možné výše celního dluhu

<b>Hodnota zboží</b>		760 050 Kč
<b>CLO</b>	<i>Hodnota zboží · Celní sazba</i>	
	$760\,050\text{ Kč} \cdot 2,2\%$	16 721,1 Kč~16 722 Kč
<b>DPH státu vstupu</b>	<i>(FA zboží + CLO) · DPH Německa</i>	
	$(760\,050\text{ Kč} + 16\,722) \cdot 19\%$	147 586,68 Kč~147 587 Kč
<b>Možná výše celního dluhu-tranzit</b>	<i>DPH státu vstupu + CLO</i>	
	$147\,587\text{ Kč} + 16\,722\text{ Kč}$	<b>164 309 Kč</b>

Zdroj: Vlastní tvorba.

Možná výše dluhu byla zjištěna jako 164 309 Kč. Tato hodnota bude blokována až do okamžiku, kdy ji celní úřad nerozpustí. Dále je zboží přepravováno do prostoru celního úřadu určení. Zde končí celní režim tranzit a je navrhnut nový celní režim volný oběh. Celní úřad určení bude zároveň celní úřad dovozu. Dopravce kupujícího bude opět v celním řízení zastupovat celní deklarace, proto předá všechny potřebné dokumenty, jako faktury za zboží či dopravu. Deklarant tyto dokumenty spolu s tranzitním celním prohlášením odevzdá

příslušnému úřadu a ještě vypíše celní prohlášení, aby bylo zboží propuštěno do režimu volný oběh. Celní prohlášení se podává buď elektronicky, nebo písemně.

Jakmile je ukončen celní režim tranzit, celní úřad generuje elektronickou zprávu a dříve držená rezerva možné výše dluhu, tedy souborná jistota je uvolněna a deklarant ji tak může použít na jiné transakce. Dokumenty potřebné k podání spolu s celním prohlášením jsou dodací list a přepravní listy CMR, jedná se o Úmluvu o přepravní smlouvě o mezinárodní přepravě zboží po silnici, dále osvědčení o materiálovém složení výrobku, faktura za zboží a přepravu. Náklady na přepravu dopravce vyfakturoval jako:

- doprava na místo vstupu na území EU: 13 000 Kč,
- doprava z místa vstupu na území EU do místa vstupu do České republiky, tedy hranice Německa a České republiky: 10 000 Kč,
- doprava z místa vstupu do České republiky do příslušného celního úřadu určení: 4 000 Kč,
- doprava z celního úřadu určení do konečného skladu kupujícího: 250 Kč.

Celkové náklady na dopravu činily tedy 27 250 Kč. Celní úřad určení může po přijetí celního prohlášení provést fyzickou i dokladovou kontrolu zboží. Pokud bude vše souhlasit s celním prohlášením a celní úřad jej prohlásí za nezávadné, může být propuštěno do celního režimu volný oběh. Poté bude sdělen celní dluh, který deklarant zajistil opět ve formě např. souborné jistoty či záruční listiny nebo jej zaplatí přímo na místě hotově. V tomto případě má deklarace celní jistotu, jenž je uvedena v celním prohlášení a je tedy blokována, dokud nedojde k její úhradě. Musí být uhrazena do 10 dní od propuštění do celního režimu volný oběh. Jelikož správcem daně u plátce DPH je finanční úřad, celní úřad tak vyměří clo včetně poplatků bez DPH, jak znázorňuje tab. 4. 2.

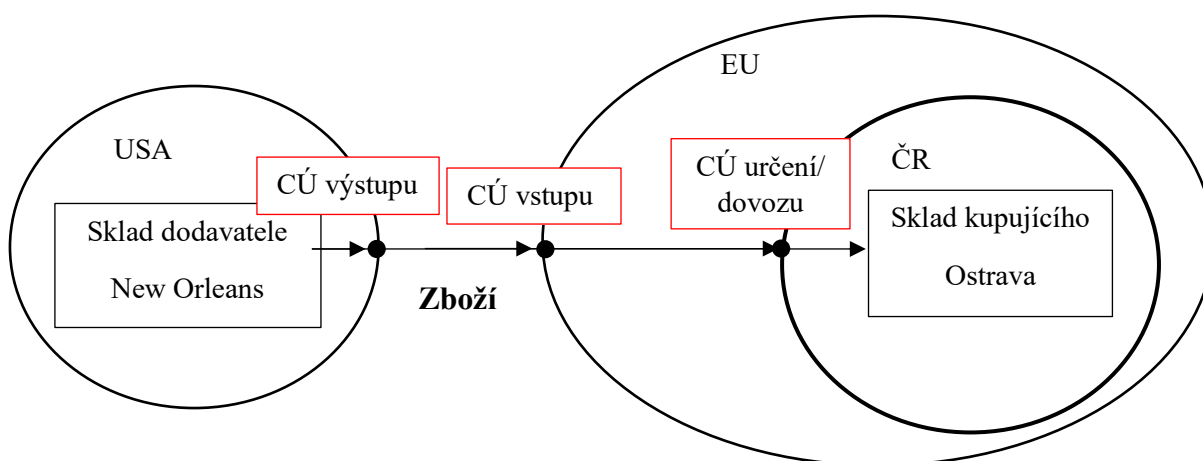
Tab. 4. 2 Vyměření celní dluh celním úřadem určení

<b>Celní hodnota</b>	<i>Hodnota zboží + Doprava mimo EU</i>	
	760 050 Kč + 13 000 Kč	773 050 Kč
<b>CLO</b>	<i>Celní hodnota · Sazba cla</i>	
	773 050 Kč · 2,2 %	17 007,1 Kč~ <b>17 008 Kč</b>

Zdroj: Vlastní tvorba.

Zajištěný celní dluh tedy činí 17 008 Kč. Tato cesta, kterou muselo být zboží dopraveno od dodavatele ke kupujícímu, je znázorněna na obr. 4. 1.

Obr. 4. 1 Dovoz zboží plátcí DPH



Zdroj: Vlastní tvorba.

Protože se jedná o propuštění zboží do celního režimu volný oběh, tak podle ZDPH bude za daňový doklad považováno právě celní prohlášení, které plátcí daně poskytne celní úřad. Povinnost přiznat daň vzniká ke dni, ve kterém došlo k propuštění zboží do režimu volný oběh. Jedná se o měsíčního plátce daně, tudíž daň přizná za měsíc březen, pokud by se však jednalo o kvartálního plátce daně, tak ten by daň přiznal za první čtvrtletí. Výpočet daňové povinnosti lze vidět v tab. 4. 3.

Tab. 4. 3 Výpočet daně a nárok na odpočet daně

<b>Základ daně</b>	<i>Celní hodnota + Doprava EU + CLO</i>	
<b>DPH</b>	<i>Základ daně · Sazba DPH ČR</i>	
	791 308 Kč · 21 %	166 174,68 Kč ~ <b>166 175 Kč</b>
<b>Nárok na odpočet</b>	<i>Základ daně</i>	791 308 Kč
	<i>Odpočet v plné výši</i>	166 175 Kč
<b>Daň na výstupu</b>	<b>166 175 Kč</b>	
<b>Odpočet daně</b>	<b>166 175 Kč</b>	

Zdroj: Vlastní tvorba.

Plátce tedy musí odvést celnímu úřadu clo ve výši 17 008 Kč a finančnímu úřadu DPH ve výši 166 175 Kč. Jedná se o přijaté zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně. Nárok na odpočet daně si může podle § 72 ZDPH uplatnit v daňovém přiznání za měsíc březen. Vypracované daňové přiznání je možno vidět v Příloze č. 2. Dovoz zboží se uvádí do řádku 7 daňového přiznání, kde se uvádí základ daně a daň na výstupu. V tomto případě základ daně činí 791 308 Kč a daň na výstupu 166 175 Kč. Nárok na odpočet daně se uvede do řádku 43 daňového přiznání, uvede se zde základ daně, a že se jedná o nárok na odpočet v plné výši, tedy částka 166 175 Kč. Tudíž bude konečná daňová povinnost nulová.

#### **4. 2 Dovoz zboží z pohledu neplátce daně**

V tomto příkladu bude postup celé transakce téměř totožný jako v podkapitole 4. 1. Zde je však kupující fyzická osoba, která není plátcem daně a která nakupuje zboží od dodavatele z USA. Předmětem dovozu bude také 40 kusů klimatizací s celní hodnotou 760 050 Kč. Doprava, kterou zboží musí podstoupit, bude stejná, stejně tak celní režimy, kterými zboží projde. Komunikace s celními úřady bude také prostřednictvím deklarace.

Rozdíl bude spočívat v tom, že správcem DPH už nebude finanční úřad, ale výslednou DPH a celní poplatky zde bude spravovat celní úřad.

Odlišnost nastává v situaci, kdy zboží bude propuštěno do celního režimu volný oběh. Daňovým dokladem bude platební výměr, který fyzická osoba či právnická osoba, obdrží od celního úřadu. Na platebním výměru bude uvedena výše cla i DPH, kterou neplátce musí odvést do deseti dnů od obdržení tohoto platebního výměru.

Cena za zboží včetně DPH a cla však bude stejná. Tudíž fyzická osoba zaplatí 943 233 Kč, přičemž 760 050 Kč činí cena za zboží, DPH bylo vyměřeno na 166 175 Kč a clo 17 008 Kč. Jelikož se jedná o neplátce daně, nebude tak podávat daňové přiznání a nemá ani nárok na odpočet daně.

#### **4.3 Nezákonný dovoz zboží**

Případová studie se týká plátce, který doveze kamionem zboží. Polovina zboží však nebyla uvedena na faktuře ani na přepravních dokladech. Tím pádem nedošlo k přihlášení zboží k celní kontrole. Část nepřihlášeného zboží nebyl tudíž propuštěn do celního režimu tranzit a zboží se tak vyhnulo celní dohledu. V České republice, tedy tuzemsku dochází k situaci, že tato část zboží není předmětem návrhu na propuštění zboží do celního režimu volný oběh.

Při odhalení takového dovozu zboží, vyměří celní úřad formou platebního výměru daň a související sankce, které plátce musí odvést do deseti dnů.

Správou daně bude finanční úřad, jelikož je zboží dovezeno plátcem daně. Povinnost přiznat daň, by nastala v případě, kdyby zboží bylo propuštěno do celního režimu konečného užití, volný oběh nebo dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla.

Pokud by nastala situace, že by byly uvedeny nesprávné informace ohledně zboží nebo by bylo odňato celnímu dohledu, pak by tímto nezákonným jednáním mohla vzniknout povinnost přiznat daň. Správcem daně by se tak stal celní úřad, a to i v případě, že by zboží bylo dovezeno plátcem daně. Pokud by plátce chtěl propustit zboží do již zmiňovaných celních režimů, musel by o to požádat celní úřad předepsanou formou. V případě, že by se vážně jednalo o nezákonný dovoz zboží či nesplnění podmínek pro celní režimy, byl by plátce povinen přiznat daň, která by mu byla vyměřena celním úřadem spolu s vyměřeným clem. Jako daňový doklad mu bude zaslán platební výměr, který musí uhradit do deseti dnů ode dne vzniku celního dluhu. Tato situace se odrazí také při uplatnění odpočtu daně, protože nastává časová prodleva, která je v neprospěch plátce daně. Časová prodleva je mezi splněním povinnosti přiznat a odvést daň a uplatněným nárokem na odpočet daně. Tuto situaci lze nazvat jako dovoz, který se vyhnul celnímu dohledu.

Dovážené zboží tedy není přihlášeno k celní kontrole a dá se považovat jako nelegálně dovezené do tuzemska. Postup by byl totožný, pokud by se jednalo jak o plátce daně, tak o neplátce daně.

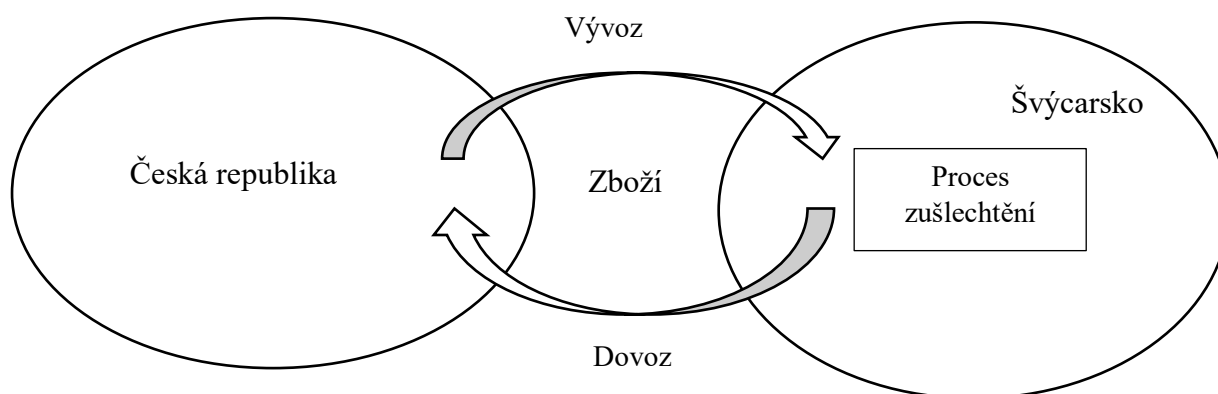
#### **4. 4 Pasivní zušlecht'ovací styk**

Plátce daně vyveze zboží v hodnotě 2 000 000 Kč z tuzemska do Švýcarska, a to v režimu pasivního zušlecht'ovacího styku. Toto zboží bude ve Švýcarsku zušlechtěno, přičemž vlastníkem zboží bude stále plátce daně. Náklady na proces zušlechtění budou činit 600 000 Kč a zboží se poté vrátí zpět do České republiky v celkové hodnotě 2 600 000 Kč. Plátce podá návrh na propuštění zboží do celního režimu volný oběh. Plátce musí přiznat daň za zboží, kdy základ daně bude pouze 2 000 000 Kč a zvlášť musí přiznat daň ze služby zušlechtění, kdy základ daně činí 600 000 Kč.

I při takovémto zpětném dovozu vznikne povinnost přiznat daň. Clo nebude vyměřeno z celé ceny zboží, jelikož plátce je po celou dobu dovozu i vývozu vlastníkem zboží. Tudíž plátce je jak vývozcem, tak dovozcem. Clo se vypočítá ze základu, který je dán rozdílem

mezi hodnotou zboží při vývozu a hodnotou navýšenou o zušlechtění při dovozu. Do základu pro vyměření cla tedy nevstupuje cena za poskytnutou službu. Tuto službu nám poskytla osoba neusazená v tuzemsku, a tedy má plátce povinnost samostatně přiznat daň za tuto službu podle § 108 odst. 1 (Galočík, 2017). Také vzniká nárok na odpočet daně. Základní princip zušlechtění zboží lze vidět na obr. 4. 2.

Obr. 4. 2 Pasivní zušlechtovací styk



Zdroj: Vlastní tvorba.

#### 4. 5 Vývoz zboží plátcem DPH

Dodavatel z České republiky, tedy prodávající, vyváží osobní automobily značky Škoda kupujícímu ve Švýcarsku. Objednávka je uzavřena na 3 osobní automobily značky Škoda, které jsou v objednávce přesně specifikovány. Hodnota zboží za 1 ks činí 420 000 Kč, tedy 1 260 000 Kč celkem. Dodací podmínky byly smlouveny Incoterms 2010- DAP Curych, a jako místo určení byla sjednána provozovna kupujícího. Dopravu zboží do Švýcarska zajišťuje prodávající, který také nese rizika spojená s touto přepravou.

Prodávající nebude zajišťovat vývoz zboží osobně, ale zajistí jiného dopravce. Také ke komunikaci s celními úřady prodávající využije celní deklarace, jelikož sám nemá povolení k elektronické komunikaci s celními úřady.

Přeprava začne v závodě prodávajícího, tedy v Ostravě, kde zboží převezme dopravce prodávajícího.

Jelikož při vývozu zboží se používá jen elektronická komunikace, musí prodávající předat veškeré potřebné informace a dokumenty celní deklaraci. Na základě toho poté celní deklarace vyhotoví elektronické vývozní celní prohlášení a zašle jej na celní úřad odeslání.

Zpětně pak obdrží automaticky datovou zprávu o registraci vývozu zboží a bude mu přiděleno identifikační číslo.

Dopravce doveze zboží do celního prostoru, kde proběhne kontrola zboží. Pokud bude vše souhlasit, tak celní orgán pošle celní deklaraci datovou zprávu nejen o tom, že vývoz zboží byl přijat, ale také o tom, že zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz. Je vystaven i vývozní doprovodný doklad, který musí být spolu se zbožím dovezen až na celní úřad výstupu.

Následně celní orgán kontaktuje celní úřad výstupu, tedy hraniční přechod, kde zboží opustí EU, o tom, že brzy dorazí dopravce se zbožím a sdělí jim informace o příslušném identifikačním čísle a místu určení vývozu.

Až dopravce dorazí na celní úřad výstupu, musí přiložit veškeré dokumenty a nechat zboží projít kontrolou. Pokud celní kontrola proběhla v pořádku, bylo ukončeno vývozní celní prohlášení celním úřadem výstupu. Tato zpráva byla odeslána i celnímu úřadu odesláním. Ten informuje celní deklaraci o ukončení celního režimu vývozu, a jelikož bylo dokázáno, že zboží vstoupilo na trh mimo EU, tak zboží nebude podléhat české DPH.

Informace o řádném ukončení vývozního celního prohlášení bude podána i prodávajícímu spolu s kopií daňového dokladu. Zboží bude nakonec dovezeno do místa určení, tedy do provozovny kupujícího, kde je ukončena přeprava a zboží předáno kupujícímu.

Plnění bude osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, protože doprava, kterou zajišťoval prodávající, začala na území České republiky. I přesto toto plnění musí plátce daně uvést ve svém daňovém přiznání, viz Příloha č. 3. Vývoz zboží se uvádí do řádku 22 daňového přiznání.

#### **4. 6 Uskladnění v celním skladu**

Plátce daně dovezl zboží, které bylo propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu. Proto v tomto režimu nevznikla daňová povinnost. Po měsíci plátce navrhne řádné ukončení celního režimu uskladnění v celním skladu a v novém režimu tranzit vyváží zboží do třetí země. Zboží však vyváží za cenu vyšší, než zboží pořídil. Toto plnění plátce daně musí uvést do daňového přiznání jako vývoz. Aby mohl uplatnit osvobození od daně, musí doložit vývozní doklad, tedy doklad o propuštění do celního režimu vnější tranzit.

Vývoz zboží musí být doložen vývozním dokladem, to je elektronickou formou, dodáno rozhodnutí o propuštění zboží do vývozního celního režimu. Musí zde být tedy potvrzení,



že zboží bylo vyvezeno do třetí země. Celní orgány vedou databázi vývozců, odkud se také posílá datová zpráva, která slouží jako doklad. Často nastává případ, kdy je zboží propuštěno do režimu uskladnění v celních skladech a následně propuštěno do režimu vnější tranzit. V takovém případě zboží nemá statut Společenství, a tedy nemůže být propuštěno do celního režimu vývoz. Tím, že je zboží v režimu uskladnění nezíská statut Společenství. Jedná se tedy o vývoz zboží, ale v celním režimu tranzit (Galočík, 2017).

#### **4. 7 Zboží vyvezeno a uskladněno v zahraničí**

Plátce daně vyvezl zboží do zahraničí, tam jej uskladnil, ale stále zůstává vlastníkem. Po 10 měsících je zboží plátcem daně prodáno, ale za vyšší cenu, než za kterou zboží vyvezl. Do daňového přiznání uvede původní hodnoty zboží, jelikož musí odpovídat údajům na vývozním daňovém dokladu.

V praxi nastanou situace, kdy plátce daně vyveze zboží a následně změní cenu zboží směrem nahoru, tudíž se cena zvyšuje nebo i snižuje. Může to nastat z důvodu změny cen stejného druhu zboží ve světě nebo jen slevou na ceně. Nikde v ZDPH není uvedeno ustanovení týkající se dodatečné úpravy v daňovém přiznání. Z hlediska celních předpisů rozhoduje cena skutečná v době, kdy se rozhoduje o propuštění do celního režimu vývozu. Tedy ta, která odpovídá fakturované ceně zboží kupujícímu. Pokud zboží již bylo vyvezeno, nelze cenu na celních deklaracích změnit, jelikož se jedná o cenu v době vývozu zboží. Pro správu cla by se jednalo o neověřitelný a nekontrolovatelný údaj, pokud by se zboží po vývozu prodalo za jinou cenu. Celní úřad, by tak nemohl rozhodnout, která cena byla skutečná. Daňovým dokladem v této situaci není faktura, ale doklad vystavený plátcem daně. Údaje na něm uvedené musejí odpovídat údajům na rozhodnutí celního úřadu. Tyto změny se rozhodně projeví v účetní evidenci, ale v daňovém přiznání nemají žádný vliv (Galočík, 2017).

Je potřeba zdůraznit nejvýznamnější problémy, které se této problematice, dovozu a vývozu zboží týkají. Jedná se především o daňové nebo celní úniky. Daňové úniky bývají častější, jelikož sazby DPH jsou v tom případě mnohem vyšší. Dále je také problémové rozdělení správcovství daně. Do roku 2004 byl správcem daně při dovozu zboží celní orgán, tudíž ve chvíli, kdy bylo zboží propuštěno do celního režimu volný oběh, celní úřad vyměřil jak clo, tak i DPH, a tato částka musela být zaplacená do 10 dní od obdržení platebního výměru.

Od roku 2005 je správcovství daní rozděleno. Cílem bylo zefektivnit výběr dovozního cla, avšak v praxi často nastávají situace, kdy se dovozce registruje k DPH a bude dovážet zboží

ze zemí mimo EU. Plátce uhradí clo celnímu úřadu, ale už si nepodá daňové přiznání a nepřizná tak DPH. Také může nastat, že si špatně stanoví nižší základ daně nebo schválně vykáže daň v jiném zdaňovacím období.

Při dovozu zboží vzniká nárok na odpočet daně. Český plátce uskuteční dovoz zboží a vzniká mu povinnost přiznat daň a zároveň nárok na odpočet. Tudíž se daňová povinnost dá považovat za nulovou, avšak pokud chce dále prodat zboží do tuzemska, nastává problém. V takovémto případě dochází často k podvodům, jelikož z tohoto plnění vzniká plátcovi povinnost přiznat daň na výstupu. Plátce často nepřizná jak dovoz zboží, tak ani následné uskutečněné plnění.

## 5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo aplikovat DPH a celní předpisy při dovozu a vývozu zboží. Aby bylo dosaženo zmíněného cíle, bylo potřeba vysvětlit důležité pojmy jak z hlediska DPH, tak celních předpisů, a analyzovat principy jednotlivých způsobů dovozu a vývozu zboží.

Jedním z cílů bakalářské práce bylo osvětlit a objasnit problematiku týkající se DPH a celních předpisů. Byly definovány pojmy týkající se problematiky DPH, jako např. základ daně, předmět daně nebo daňové subjekty. Všechny tyto pojmy byly důkladně vysvětleny. Co se týče oblasti celních předpisů, tak zde byly vysvětleny pojmy jako např. clo, celní hodnota, celní řízení nebo celní dluh. Objasněny byly také jednotlivé celní režimy, do kterých je zboží při dovozu a vývozu propuštěno. Byly osvětleny aktuality týkající se novely celního zákona, která např. zrušila osvobození od DPH při obchodování ve svobodných pásmech. Dále byly uvedeny jednotlivé způsoby dovozu či vývozu zboží, tedy základní druhy transportů.

Dalším cílem bakalářské práce bylo představit případové studie, na nichž byl analyzován postup při dovozu a vývozu zboží v praxi. Byly demonstrovány situace jako dovoz zboží plátcem a neplátcem daně, vývoz zboží, nezákonný dovoz nebo celní režim pasivního zušlechťovacího styku. Tyto případové studie by mohly sloužit jako návod pro osoby, jak už fyzické nebo právnické, které plánují dovážet zboží do tuzemska či vyvážet zboží do třetích zemí.

DPH a v zásadě i celní předpisy jsou svou rozsáhlou problematikou složité, především u nich dochází k častým legislativním změnám. Proto se osoby, které se o tuto problematiku zajímají, musí neustále informovat o aktuálních zněních zákonů. V této práci byly uvedeny všechny aktuální novelizace a vysvětleny, čeho se změny týkaly, dále analyzovány jednotlivé nedostatky a časté chyby týkající se dovozu a vývozu zboží.

## Seznam použité literatury

### Odborná literatura

- [1] BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016. 144 s. ISBN 978-8-7273-176-3.
- [2] BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2016*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 808 s. ISBN 978-80-7554-005-8.
- [3] BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 376 s. ISBN 978-80-7273-174-9.
- [4] DUŠEK, Jiří. *DPH 2016 – zákon s přehledy*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 264 s. ISBN 978-80-271-0033-0.
- [5] GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 168 s. ISBN 978-80-247-5838-1.
- [6] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2016 – výklad s příklady*. 12. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 416 s. ISBN 978-80-271-0034-7.
- [7] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 224 s. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [8] KOLEKTIV AUTORŮ. *ÚZ č. 1146 Celní předpisy*. Ostrava: SAGIT., 2016. 136 s. ISBN 978-80-7488-177-0
- [9] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 5. 2016*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 760 s. ISBN 978-80-7554-021-8.
- [10] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
- [11] ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

### Diplomová práce

- [12] NOVÁK, David. *Aplikace DPH a celních předpisů při dovozu a vývozu zboží*. Ostrava, 2016. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví a daní.

### Elektronické dokumenty a ostatní

- [13] CELNÍ ŘÍZENÍ. *Celní řízení*. Dostupné z: <http://www.celnirizeni.cz/>

- [14] CELNÍ SPRÁVA. *Clo*. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>
- [15] ČNB. *Statistika zahraničního obchodu*. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/docs/ARADY/MET\\_LIST/zo\\_cs.pdf](https://www.cnb.cz/docs/ARADY/MET_LIST/zo_cs.pdf)
- [16] EUROPEAN COMMISSION. [1. 1. 2017]. *VAT rates applied in the Member States of the European Union*. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)
- [17] MATĚJKOVÁ, Martina. *DPH Aktuálně*. Verlag Dashöfer. 2015. č. 16-17/2015. ISSN 1214-7540
- [18] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Přiznání k dani z přidané hodnoty platné od 1. 1. 2011. Dostupné z: [https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr\\_epo/epo2/form/form\\_uvod.faces?CPodani=TynBjF5VPO0r5eoFY0fawCkU](https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/form/form_uvod.faces?CPodani=TynBjF5VPO0r5eoFY0fawCkU)
- [19] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Státní rozpočet v kostce- 2016*. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2016-25872>
- [20] MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *USA*. Dostupné z: [http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie\\_statu/severni\\_amerika/usa/politika/zahranicne\\_politicka\\_orientace.html](http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/severni_amerika/usa/politika/zahranicne_politicka_orientace.html)
- [21] INCOTERMS 2010. *Incoterms 2010*. Dostupné z: <https://sites.google.com/site/iccincoterms2010/incoterms-2010>
- [22] ŽUROVEC, Michal. [7. 6. 2016]. *Osvobození svobodných pásem eliminuje daňové úniky*. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/omezeni-svobodnych-pasem-eliminuje-danov-25149>

## **Právní předpisy**

- [23] NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 952/2013. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2013, L. 269/1, s. 1-101. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0952&from=CS>
- [24] NAŘÍZENÍ KOMISE V PŘENESENÉ PRAVOMOCI (EU) 2016/341 ze dne 17. prosince 2015. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2015, L. 69/1, s. 1-313. Dostupné z: [https://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/UCC/Documents/TDA%20-%20Na%C5%99%C3%ADzen%C3%AD%20Komise%202016\\_341/TDA%20-%20Na%C5%99%C3%ADzen%C3%AD%20Komise%202016\\_341\\_CZ.pdf](https://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/UCC/Documents/TDA%20-%20Na%C5%99%C3%ADzen%C3%AD%20Komise%202016_341/TDA%20-%20Na%C5%99%C3%ADzen%C3%AD%20Komise%202016_341_CZ.pdf)

- [25] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: <http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-235-2004-sb-o-dani-z-pridane-hodnoty/uplne/>
- [26] Zákon č 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2016, částka 5, s. 1-55. Dostupné také z: <http://www.sagit.cz/info/sb16242>

## Seznam zkratek

Celní kodex EU	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013
CMR	Úmluva o přepravní smlouvě o mezinárodní přepravě zboží po silnici
CÚ	Celní úřad
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DAP	Delivered at Place
DAT	Delivered at Terminal
DDP	Delivered Duty Paid
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
EORI	Economic Operators Registration and Identification
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FA	faktura
INCOTERMS	International Commercial Terms
JČS	jiný členský stát
MZV	Ministerstvo zahraničních věcí
SCP	svobodné celní pásma
SCS	svobodné celní sklady
USA	Spojené státy americké
USD	Americký dolar
VO	volný oběh
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на вѣдомі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití, mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).



V Ostravě dne 5. 5. 2017

Daniela Králová



## **Seznam příloh**

Příloha č. 1	Sazby DPH ve členských státech EU k 1. 1. 2016
Příloha č. 2	Daňové přiznání při dovozu zboží
Příloha č. 3	Daňové přiznání při vývozu zboží